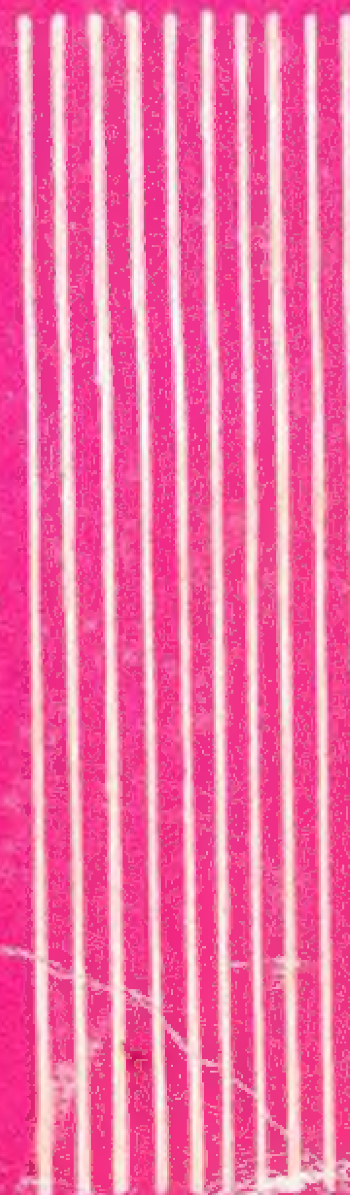
دكتور علي محروس شادي
دكتوراه الفلسفة في المحاسبة - جامعة اليبوى بأمريكا
أستاذ المحاسبة كلية التجارة - جامعة عين شمس
عضو اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبي الموحد



النظام المحاسبي الموحد

تأصيل علمي ◇ تطبيق عملي



الناشر
مكتبة عين شمس
٤٤ شارع القصر العيني

دكتور علي محروس شادي
دكتوراه الفلسفة في المحاسبة - جامعة الينوى بأمريكا
أستاذ المحاسبة كلية التجارة - جامعة عين شمس
عضو اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبي الموحد

النظام المحاسبي الموحد

تأصيل علمي ◇ تطبيق عملي

الناشر
مكتبة عين شمس
٤٤ شارع القصر العيني

بسم الله الرحمن الرحيم

اهــــداء

الى ابى ..

وامــى ..

وزوجتى واولادى ..

ذكرى حب ووفاء وولاء ..

دكتور علــى محــروس شـــادى

تقديم الكتاب

صدر النظام المحاسبى الموحد بمقتضى قرار رئيس الجمهورية رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ ، واصبح تطبيق هذا النظام ملزما بالنسبة لجميع الوحدات الاقتصادية بالقطاع العام باستثناء البنوك والمنشآت الائتمانية ووحدات التأمين وذلك لاعتبارات تتعلق بطبيعة النظام المحاسبى فى هذه المنشآت المالية .

وقد تكفل الفصل الأول من النظام بتوحيد الدليل المحاسبى كوعاء رئيسى للحسابات المالية ، وقد تم ربط الدليل بحسابات التكاليف عن طريق حسابات مراقبة لكل من مراكز الانتاج ومراكز الخدمات الانتاجية ومراكز الخدمات التسويقية ومراكز الخدمات الادارية والتمويلية ومراكز العمليات الراسمالية .

وخصص الفصل الثانى من النظام للأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية ، اذ انه من المعروف ان هناك تباينا فى وجهات نظر الكتاب والمحاسبين بهذا الخصوص ، فكان منطقيا أن يتعرض لها النظام المحاسبى بغرض توحيدها مع التزام الوحدات الاقتصادية بها عند تطبيق النظام .

اما الفصل الثالث من النظام فقد خصص للحسابات والقوائم الختامية ، وطبقا للنظام يجب على الوحدة الاقتصادية أن تعد فى نهاية كل سنة مالية القوائم والحسابات الختامية التالية : الميزانية ، وقائمة الاستخدامات والموارد الراسمالية ، وحساب العمليات الجارية ، وحساب الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر ، وقوائم الموازنة النقدية .

وخصص الفصل الرابع من النظام للموازنات التخطيطية ، فيبين هذا الفصل قواعد هذه الموازنات وانواعها وعرض لنماذجها والتعريف بها ، وقسمت هذه الموازنات الى ثلاث أنواع رئيسية وهى الموازنة العينية ، والموازنة المالية ، والموازنة النقدية .

وبحثنا ينصب على التأصيل العلمى والتطبيق العملى للنظام المحاسبى الموحد متناولا الجوانب التالية من النظام المحاسبى الموحد .

اولا : شرح الحسابات الواردة بالدليل المحاسبى من حيث تبويبها وترابطها والاتجاهات والقواعد التى تحكم المعالجة المحاسبية لكل مجموعة من هذه الحسابات ، وكأمر طبيعى يجب أن يتطرق شرحنا الى « الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية » والمرتبطة بكل مجموعة من هذه الحسابات وكما وردت بالفصل الثانى من النظام . ويخصص لذلك أربع ابواب ، الباب الثانى لحسابات الأصول ، والباب الثالث لحسابات الخصوم ، والباب الرابع لحسابات الاستخدامات ، والباب الخامس لحسابات الموارد .

ثانيا : شرح الحسابات والقوائم الختاميـــة مع تأصـــيل القواعد والاتجاهات التي تحكم تصـــويرها ، ويخصص لذلك الباب السادس .

اما الباب الأول فيخصص لتقـــديم النظام المحاســبى الموحـــد ليكون مدخـــلا للابواب التالية ، وســيوجه اهتمامنا فى هذا الباب بصـــفة خاصـــة الى التأصـــيل العلمى للنظام باستقراء سمات النظام المحاسبى . ونقصـــد بهذه السمات المحاور او الاتجاهات التى يرتكز عليها أو يتصف بها النظام المحاسبى الموحد ، وتميزه عما هو متعارف عليه فى المحاسبة التقليدية . اذ ان التعرف على هذه الســمات يؤدى الى تفهم القواعد التى تحكم التوجيه المحاســبى للعمليات المختلفـــة طبقا لمقتضـــيات النظـــام . وطبقا لذلك يكون الاطار العام لخطة البحث كما يلى :

الباب الأول : تقديم النظام المحاسبى الموحد

الباب الثانى : حســـــابات الأصـــــول

الباب الثالث : حســـــابات الخصـــــوم

الباب الرابع : حســـــابات الاســـتخدامات

الباب الخامس : حســـــابات المـــــوارد

الباب السادس : الحسابات والقوائم الختامية

اما « المـــوازنات التخطيطية » فقد خصصنا لها مؤلف خاص ، فالى المهتمين بدارســـة النظام المحاسبى الموحد من طلبة وباحثين ومحاســـبين اتقدم ببحثى هذا .

والله ولى التوفيق

اكتوبر ١٩٨٤

دكتور على محروس شـــادى

الباب الأول
تقديم النظام المحاسبى الموحد

تقــــديم البــاب :

بتطور وتطوير القطاع العام اصبح يمثل الركيزة الأساسية للتخطيط الاقتصادى على مستوى الجمهورية ، ونتيجة لذلك برزت الحاجة الملحة للتوحيـد المحاسـبى فى شركات القطاع العام لتحقيق أهداف اساسية يمكن ابرازها فيما يلى :

١ ـ اعداد دليل محاسبى موحد ، وتوحيد الأسس والمصطلحات المحاسـبية وتوحيد الحسابات والقوائم الختامية وأسس اعدادها .

٢ ـ تطوير النظام المحاسبى للوحـدة بحيث يمكن ربط حساباتها بالحسابات القومية وبحيث يمكن امداد المحاسب القـومى بالبيانات فى الشكل والقالب والدورية التى تخدم أهداف التخطيط على المستوى القومى .

ونتيجة لهذه الاعتبارات صـدر النظام المحاسبى الموحد بمقتضى قـرار رئيس الجمهورية رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ .

وقد تكفل الفصل الأول من النظام المحاسبى الموحد بتوحيد الدليل المحاسـبى ، وينقسم هذا الفصـل الى ثلاثة أجـزاء ، يختص الجـزء الأول ببيان الاطار العام لهذا الدليل ، ويختص الجزء الثانى بعرض الدليل المحاسـبى ، بينما يختص الجـزء الثالث بشرح الحسابات المكونة لهذا الدليل .

وباستعراض هذا الفصـل الأول من النظام المحاسبى ، وبالأخص الجزء الخاص بشرح حسابات الدليل ، نخرج بانطباع الا وهـو تقديم هذا الدليل بأسلوب يتصـف بالجفاف ، اذ لم يتكفل الجزء الخاص بشرح حسـابات الدليل بابراز السـمات أو الاتجاهات العامة التى يرتكز عليها أو يتصف بها الدليل المحاسبى تحقيقا لأهـداف النظام ، وبالأخص ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية .

طبقا لذلك سـيخصص جزء من هـذا الباب لتأصيل الدليل المحاسـبى أى استنباط سماته ليكون ركيزة لتفهم ابعاد المعالجات المحاسـبية فى الابواب التاليـة ، وهذه السمات قد تتمثل فى اتجاهات محاسبية أخذ بها الدليل المحاسبى ، وقد تتمثل فى محاور يرتكز عليها أو يتصف بها الدليل المحاسبى تحقيقا لهدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية .

ومن القوائم التى يتطلب النظام المحاسبى اعدادها « الموازنة النقدية » ، واعداد هذه القوائم بالأسلوب الذى رسمه النظام قد ترك بصماته فى كل من الدليل المحاسبى واسلوب التوجيه المحاسبى للعمليات ، لذلك سيخصص جزء من هذا الباب لايضاح هذا الموضوع .

ونختتم هذا الباب بفصل عن الاطار العام للحسابات المالية فى ضوء متطلبات النظام المحاسبى الموحد ، لان ذلك يساعد على تتبع اسلوب التوجيه المحاسبى للعمليات المختلفة . وطبقا لما تعرض له تقديم هذا الباب من نقاط نقسمه الى الفصول الآتية :

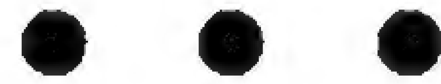
الفصل الأول : مقدمة عن النظام المحاسبى الموحد

الفصل الثانى : الاطار العام للدليل المحاسبى

الفصل الثالث : سمات الدليل المحاسبى

الفصل الرابع : بصمات الموازنة النقدية

الفصل الخامس : الاطار العام للحسابات المالية



الفصل الأول

مقدمة عن النظام المحاسبى الموحد

تعريف النظام :

يعرف النظام المحاسبى الموحد بأنه « يتمثل فى مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية ، واعداد قوائم وحسابات ختامية وموازنات تخطيطية فى اطار محدد من الأسس والقواعد والاصطلاحات والتعاريف وذلك لخدمة اهداف معينة » ، وتتضح اركان هذا التعريف مما يلى :

١ ــ النظام المحاسبى « نظام » او « خطة » بالمعنى العلمى للاصطلاح لأنه « يتمثل فى مجموعة من الترتيبات » .

٢ ــ وقد وصف النظام بأنه « محاسبى » لأن هذه « الترتيبات » تتناول المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية .

فمن ناحية المحاسبة المالية يتناولها النظام من حيث الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية وكذلك الحسابات والقوائم الختامية ، التى تم توحيدها على مستوى الوحدات الاقتصادية .

اما بالنسبة لمحاسبة التكاليف فقد تناولها النظام المحاسبى من حيث الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف ، وذلك كخطوة أولى لاستكشاف مدى امكانية توحيد انظمة محاسبة التكاليف على مستوى القطاع النوعى .

وبالاضافة الى ذلك ، يتناول النظام المحاسبى اسس وقواعد الرقابة اللازمة للمحاسبة الادارية .

٣ ــ وقد وصف النظام المحاسبى بأنه « موحد » لأنه يتناول مجالات التوحيد الآتية :

(أ) توحيد الدليل المحاسبى .
(ب) توحيد الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية .
(جـ) توحيد الحسابات والقوائم الختامية واسس اعدادها .
(د) توحيد نماذج الموازنات التخطيطية واسس اعدادها .
(هـ) توحيد السنة المالية .

اهداف النظام :

روعى عند اعداد النظام المحاسبى ان يحقق اهدافا يمكن ابرازها فيما يلى :

١ — توفير البيانات الأساسية والأدوات التحليلية اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على مختلف المستويات : روعى عند اعداد هذا النظام ان يوفر البيانات المحاسبية والقوائم والحسابات الختامية والموازنات التخطيطية فى القالب الذى يخدم اغراض التخطيط وما يصاحبه من اتخاذ القرارات ورسم السياسات ، والاشراف ومتابعة التنفيذ ، وتقييم الاداء ، وذلك على مستوى الوحدة ، والمجلس الأعلى للقطاع ، والأجهزة الخارجية سواء كانت تخطيطية أو رقابية .

٢ — ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية : تعتبر حسابات الوحدة الاقتصادية احدى اللبنات الأساسية التى يستخدمها المحاسب القومى فى تركيب الحسابات القومية ، وقد اقتضى ذلك تطوير المحاسبة التقليدية تطويرا يحقق الاتفاق بين محاسب الوحدة الاقتصادية والمحاسب القومى على الأسس والقواعد والمصطلحات وكيفية تحليل وتبويب البيانات المحاسبية واعداد القوائم والحسابات الختامية ، الأمر الذى يسهل عملية تجميع البيانات المحاسبية من مستوى الوحدة الى مستوى الحسابات القومية .

٣ — تسهيل عمليات جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها :
قبل تطبيق النظام المحاسبى الموحد كان من الصعب على الوحدات توفير البيانات اللازمة للاجهزة الخارجية فى القالب أو الاطار الذى تطلبه هذه الأجهزة ، وذلك لاختلاف طبيعة هذا الاطار عن الأسس والمفاهيم التى ترتكز عليها البيانات المحاسبية لدى هذه الوحدات الاقتصادية . وبتطبيق النظام المحاسبى أصبح من الميسور للوحدة الاقتصادية توفير البيانات المطلوبة للاجهزة الخارجية المختلفة دون حاجة لاعادة تبويب ما لديها من بيانات بشكل او بآخر .

نطاق تطبيق النظام :

يطبق النظام على جميع الوحدات الاقتصادية داخل القطاع العام باستثناء البنوك والمنشآت الائتمانية ووحدات التأمين ، وذلك لاعتبارات تتعلق بطبيعة النظام المحاسبى فى هذه المنشآت المالية . ويجوز ان ينسحب تطبيق هذا النظام على حسابات الوحدات الاقتصادية فى القطاع الخاص بقرارات من السلطة المختصة ، وذلك توفيرا للبيانات اللازمة للتخطيط ومتابعة التنفيذ وتقييم الاداء على المستوى القومى .

وقد عرف النظام الوحدة الاقتصادية الملزمة بتطبيق النظام بأنها « تلك الوحدة التى تزاول نشاطا صناعيا او تجاريا أو زراعيا أو عقاريا أو غير ذلك من اوجه النشاط الاقتصادي وكذا المؤسسة العامة (١). الملزمة قانونا باعداد ميزانيتها على نمط الميزانيات التجارية ولو لم تكن تباشر بنفسها أيا من أوجه النشاط المشار اليه » ، وقد تتخذ الوحدة الاقتصادية احد الاشكال الآتية :

١ — المؤسسة أو الهيئة العامة .
٢ — شركة من شركات القطاع العام .
٣ — جمعية تعاونية أو منشأة تتبع مؤسسة عامة .

---

(١) تم الغاء المؤسسة وحل محلها المجلس الاعلى للقطاع ، ثم هيئات القطاع العام .

الفصل الثانى

الإطار العام للدليل المحاسبى

الدليل المحاسبى هو خريطة الحسابات المرسومة من منطلق تبويب معين للحسابات ، مع تحليلها الى المستوى الذى يتسق مع الاهداف الموضوعة .

وقد تكفل الفصل الاول من النظام المحاسبى الموحد بتوحيد الدليل المحاسبى ، وينقسم هذا الفصل الى ثلاثة أجزاء . يختص الجزء الاول ببيان الاطار العام لهذا الدليل مع التمهيد لذلك بايضاح أسلوب تصنيف الحسابات وترميزها ، ويختص الجزء الثانى بعرض الدليل المحاسبى ، بينما يختص الجزء الثالث بشرح الحسابات المكونة لهذا الدليل .

اسلوب تبويب الحسابات وترميزها بالدليل :

هناك طرق مختلفة لترميز الحسابات ، وقد اتبع النظام المحاسبى طريقة الترميز الرقمى لما تتميز به من مرونة ، وقسمت حسابات الوحدة الى تسع مجموعات رئيسية ، واتخذت الارقام من ١ الى ٩ للدلالة على هذه المجموعات التى اطلق عليها اصطلاح « الاجمالية المحاسبية » ، وهذه الاجماليات تشمل كل من الحسابات المالية وحسابات المراقبة .

١ — تبويب وترميز الحسابات المالية : خصصت الارقام من ١ الى ٤ للحسابات المالية كما يلى :

١	الاصول
٢	الخصوم
٣	الاستخدامات
٤	الموارد

وهذه « الاجماليات المحاسبية » يمكن النزول بها الى مستوى « الحسابات التفصيلية » وذلك بوضع أرقام بالتتابع على يمين الارقام الدالة على الاجماليات المحاسبية كما يتبين مما يلى :

(ا) **الحساب العام :** ويعبر عنه بوضع رقم ثان على يمين الرقم الدال على « الاجماليات المحاسبية » .

(ب) **الحساب المساعد :** ويعبر عنه بوضع رقم ثالث على يمين الرقمين الدالين على « الحساب العام » .

(ج) **الحساب الفرعي** : وطبقا لذلك يعبر عن « الحساب الفرعى » بوضع رقم رابع على يمين الرقم الخاص « بالحساب المساعد » .

(د) **الحساب الجزئي** : ويعبر عنه بخمسة ارقام .

(هـ) **الحساب التحليلي** : ويعبر عنه بستة أرقام .

(و) **الحساب التفصيلي** : ويعبر عنه بسبعة أرقام ، وهذا المستوى مقصور على بعض بنود حساب « مشروعات تحت التنفيذ ـ تكوين سلعى ح/١٢١ » .

٢ ـ تبويب وترميز حسابات المراقبة : وخصص الدليل المحاسبى الارقام من ٥ الى ٩ لحسابات المراقبة التى تعبر عن الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية كما يلى :

٥	حساب مراقبة مراكز الانتاج
٦	حساب مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية
٧	حساب مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
٨	حساب مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية
٩	حساب مراقبة العمليات الراسمالية

مكونات الدليل المحاسبى :

طبقا للتبويب السابق ينقسم الاطار العام للدليل الى ثلاث مكونات ، وهى أولا حسابات الميزانية ، وثانيا حسابات النتيجة ، وثالثا حسابات المراقبة وتوزيع الاستخدامات . وكمدخل للابواب التالية نورد فيما يلى شرحا موجزا لكل من هذه المكونات .

اولا ـ حسابات الميزانية :

تتكون حسابات الميزانية من حسابات الاصول والخصوم . ويمثل الاصل بصفة عامة طاقة خدمية ، وقد تكون الخدمات التى يؤديها الاصل طويلة الاجل كما هو الحال فى الاصل الثابت ، وقد تكون قصيرة الاجل كما هو الحال فى عناصر المخزون ، كما قد يتمثل الاصل فى نقدية او حقوق نقدية للوحدة الاقتصادية قبل الغير .

وتمثل الخصوم مصادر او موارد الاموال المستثمرة فى الوحدة ، كما انها تعبر فى الوقت نفسه عن حقوق الغير قبل هذه الوحدة كشخصية اعتبارية مستقلة .

وتتكون حسابات الميزانية من ثمانى حسابات عامة للاصــول ومثلها للخصوم ونورد فيما يلى بيانا بهذه الحسابات مع ايضاح طبيعة كل منها .

الاصــــول ١	الخصــــوم ٢
١١ — اصــول ثابتــة	٢١ — راس المـــال
١٢ — مشروعات تحت التنفيذ	٢٢ — احتياطيات وفائض مرحل
١٣ — مخـــــزون	٢٣ — مخصصـــات
١٤ — اقراض طويل الاجل	٢٤ — قروض طويلة الاجل
١٥ — اســتثمارات ماليــة	٢٥ — بنـــوك دائنـــة
١٦ — مدينـــــون	٢٦ — دائنـــــون
١٧ — حسابات مدينة مختلفة	٢٧ — حسابات دائنة مختلفة
١٨ — نقدية بالصندوق وبالبنوك	٢٨ — نتيجـــة العـــام

١ — **حساب ١١ — اصول ثابتة :** هذه الاصــول عبارة عن ممتلكات منقــولة او غير منقولة ، ملموســة أو غير ملموســـة ، مقتناه أو منتجة بمعـــرفة الوحدة لغير اغراض البيع او التحوير ، بل لاستمرار استعمالها طوال فترة وجـــودها كأدوات انتاج ، وينقسم هذا الحساب الى عدة حسابات مساعدة بحسب أنواع الاصـــول الثابتـــة .

٢ — **حســـاب ١٢ — مشروعات تحت التنفيــذ :** هـــذه المشروعات تشــمل الاستثمارات فى مشروعات الخطة والتى لم تتكامل بعـــد ، وينقســـم الى حســـابين مساعدين هما « د / ١٢١ — تكوين سلعى » و « د / ١٢٢ — انفاق استثمارى » .

٣ — **حساب ١٣ — مخزون :** يتمثل هذا الحساب بصـــفة خاصـــة فى حسابات مخازن المستلزمات السلعية ومخزون الانتـــاج التام وغير التام والبضـــائع بغـــرض البيـــع .

٤ — **حساب ١٤ — اقراض طويل الاجـــل :** يظهـــر هـــذا الحساب حـــركة الاقراض الذى تمنحه الوحـــدة الاقتصـــادية للغير على ان يســـترد على آجال تزيد عن الســـنة .

٥ — **حساب ١٥ — استثمارات مالية :** يظهر هذا الحساب حركة الاستثمارات فى كل من السندات الحكومية والاوراق المالية المحلية والاجنبية .

٦ — **حساب ١٦ — مدينون :** يبين هـــذا الحساب حـــركة حقـــوق الوحـــدة الاقتصـــادية المترتبة بصـــفة خاصـــة على مباشرة نشاطها الجارى ، وقد وردت بالدليل على ســـبيل الحصر ، وينقســـم الحســـاب الى حسابات مساعـــدة هى ، « د/١٦١ — عمـــلاء » و « د/١٦٢ — أوراق قبض » و « د/١٦٣ — مدينـــــون متنوعـــون » .

٧ ــ حساب ١٧ ــ حسابات مدينة مختلفة : يبين هــذا الحســاب حــركة الحقوق الاخرى للوحــدة الاقتصــادية ، وتتمثل بصــفة خاصــة فى الحقوق غير المرتبطة بالنشــاط الجــارى ، وينقسم الحســاب الى حسابآت مســاعدة هى ، « د / ١٧١ ــ مدينون مختلفــون » و « د / ١٧٢ ــ ارصــدة مدينــة أخــرى » و « د/١٧٣ ــ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة » .

٨ ــ حساب ١٨ ــ نقدية بالصندوق وبالبنوك : يبين هــذا الحساب حــركة النقدية ، وينقسم الى حسابات مساعــدة هى ، « د/١٨١ ــ نقدية بالصــندوق » و « د/١٨٢ ــ بنك حساب جارى » و «د/١٨٣ ــ بنك ودائع لاجــل أو باخطار ســابق » .

٩ ــ حساب ٢١ ــ راس المــال : يتمثل رأس المــال فى القيمــة الاصــلية للاصــول التى يوفرها المالك للوحدة لتكون تحت تصرفها بصــفة مستمرة ، وينقسم الحســاب الى حســابين مســاعدين همــا ، « د/٢١١ رأس مال مملــوك » و « د / ٢١٢ ــ مساهمة الحكومة » .

١٠ ــ حســاب ٢٢ ــ احتياطيات : يمكن تعــريف الاحتياطى بانه كل مبلــغ يخصص من الارباح الصافية التى حققتها الوحدة لاغــراض أو أهــداف معينــة ، ويتضــمن الدليل المحاســبى عــدة أنــواع من الاحتياطيات نخص بالذكر منهــا « الاحتيــاطى القانــونى » و « الاحتيــاطى المســتثمر فى ســندات حكوميــة » و « احتياطى ارتفاع اسعار الاصول » .

١١ ــ حساب ٢٣ ــ مخصصات : تكون أو تعدل المخصصات مقابل انشــاء أعباء تحمل على ايرادات الفترة بسبب النقص المحتمل أو المؤكد فى الاصــول ولا يمكن قياســه على وجــه التحــديد ، أو لمقابلة التزامات محتملة أو مؤكــدة ولكن غــير محــدد قيمتهــا وينقســم حســاب المخصصــات الى حســابات مســاعدة هى ، « د/٢٣١ ــ مخصــص اهــلاك » و « د/٢٣٢ ــ مخصــص الضرائب المتنازع عليها » و « د/٢٣٣ ــ مخصــص الديون المشكوك فى تحصــيلها » و « د/٢٣٤ ــ مخصصات أخرى » .

١٢ ــ حساب ٢٤ ــ قروض طويلة الاجل : يظهــر هذا الحساب حــــركة القروض التى تحصل عليها الوحدة الاقتصادية من الغير على أن تســـددها بعد مدة تزيد على سنة من تواريخ عقد القروض .

١٣ ــ حساب ٢٥ ــ بنوك دائنــة : يظهــر هذا الحساب دائنيــة البنــوك للوحدة الاقتصادية ، وينقسم الى حسابات مساعدة هى ، « د/٢٥١ ــ ســحب على المكشــوف » و « د / ٢٥٢ ــ قــروض قصــيرة الاجل بضــمان » و « د / ٢٥٣ ــ جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية » .

١٤ — **حساب ٢٦ — دائنون** : يبين هذا الحساب حركة التزامات الوحدة الاقتصادية المترتبة بصفة خاصة على مباشرة نشاطها الجارى ، وقد وردت بالدليل على سبيل الحصر ، وينقسم الحساب الى حسابات مساعدة هى ، « ح/٢٦١ — موردون » و « ح/٢٦٢ — اوراق دفع » و « ح/٢٦٣ — دائنون متنوعون » و « ح/٢٦٤ — دائنو توزيعات » .

١٥ — **حساب ٢٧ — حسابات دائنة مختلفة** : يبين هذا الحساب حركة الالتزامات غير المرتبطة بشكل مباشر بالنشاط الجارى ، وينقسم الحساب الى حسابات مساعدة نخص بالذكر منها « ح/٢٧٢ — دائنون مختلفون » و « ح/ ٢٧٣ — ارصدة دائنة أخرى » و « ح/٢٧٤ — مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة » .

١٦ — **حساب ٢٨ — نتيجة العام** : بصفة عامة تنعكس نتيجة العام بشكل او بآخر فى الميزانية ، فهى همزة الوصل بين حسابات النتيجة وحسابات الميزانية . ويعبر حساب نتيجة العام عن رصيد حساب العمليات الجارية ، وهو الحساب الختامى الذى تقفل فيه حسابات الموارد والاستخدامات .

ويصور « حساب العمليات الجارية » على مرحلتين رئيسيتين ، فيظهر فى المرحلة الاولى ايرادات النشاط الجارى والاعانات (ان وجدت) باعتبارها تعويضا لنقص هذه الايرادات ، كما يظهر فى هذه المرحلة الاستخدامات المرتبطة بالنشاط الجارى والمتمثلة فى الاجور والمستلزمات السلعية والخدمية والمشتريات بغرض البيع والمصروفات التحويلية الجارية ، ورصيد هذه المرحلة يمثل « فائض او عجز العمليات الجارية » الذى ينقل للمرحلة الثانية .

ويظهر فى هذه المرحلة الثانية الإستخدامات والموارد غير المرتبطة بالنشاط الجارى ، والتى تشمل التحويلات الجارية التخصصية وايرادات الاوراق المالية والايرادات التحويلية ، ورصيد هذه المرحلة يمثل « الفائض القابل للتوزيع » أو « العجز الجارى » ، وطبقا لذلك فان ملخص حسابات النتيجة التى تظهر فى المرحلتين كما يلى :

×	اجــــور	٣١	×	ايرادات النشاط الجارى	٤١
×	مستلزمات سلعية	٣٢	×	اعـــــانات	٤٢
×	مستلزمات خدمية	٣٣	×	عجز العمليات الجارية	
×	مشتريات بغرض البيع	٣٤		(مرحل)	
×	م . تحويلية جارية	٣٥			
×	فائض العمليات الجارية				
	(مرحل)				
××			××		
×	عجز العمليات الجارية		×	فائض العمليات الجارية	
	(منقول)			(منقول)	
×	ت . جارية تخصيصية	٣٦	×	ايرادات أوراق مالية	٤٣
×	الفائض القابل للتوزيع		×	ايرادات تحويلية	٤٤
	(مرحل)		×	العجز الجـــارى	
××			××		

وفى حالة الفائض القابل للتوزيع يصـــور لحســـاب العمليات الجارية مرحلة ثالثة لكى تظهر التصرف فى هذا الفائض بين التوزيع والادخار وفقا للقوانين المنظمة لذلك ، وبذلك تكون البنود المكونة لهذه المرحلة كما يلى :

×	فائض موزع	×	الفائض القابل للتوزيع
×	فائض محتجز		(منقول)
××		××	

ثانيــا ــ حسابات النتيجـــة :

تتكون حسابات النتيجة من حسابات الاستخدامات والموارد . وقـــد استخدم النظام المحاسبى اصـــطلاح « الاســـتخدامات » ليعبر عن النفقات والاعبـــاء التى تنفقها أو تتحملها الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة نتيجة اســـتخدام خدمات أو عوامل الانتاج فى مباشرة نشاطها .

كما استخدم النظام المحاسبى اصطـــلاح « الموارد » ليعبر عن الايرادات والارباح التى تتحقق أو تحسب للوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة .

وتتكون حسابات النتيجة من ستة حسابات عامة للاستخدامات وخمسة للموارد ، ونورد فيما يلى بيان بهذه الحسابات مع ايضاح طبيعة كل منها .

الاســـتخدامات ٣	المـــوارد ٤
٣١ ـ اجـــور	٤١ ـ ايرادات النشاط الجارى
٣٢ ـ مستلزمات سلعية	٤٢ ـ اعـــانات
٣٣ ـ مستلزمات خدمية	٤٣ ـ ايرادات أوراق مالية
٣٤ ـ مشتريات بغرض البيع	٤٤ ـ ايرادات تحويلية
٣٥ ـ مصروفات تحويلية جارية	٤٥ ـ أرباح مشـــروعات التعمير والاسكان واستصلاح الاراضى
٣٦ ـ تحويلات حارية تخصيصية	

١ ـ ح/٣١ ـ **اجور** : تتمثل الأجور فى تكلفة القـــوة العاملة بالوحـــدة الاقتصادية ، ولا تقتصر هذه الأجور على ما تدفعه الوحدة من اجور نقدية بل تتعداها لتشمل ما تتمتع به القوة العاملة من مزايا عينية وما تساهم به الوحدة فى التأمينات الاجتماعية .

٢ ـ ح/٣٢ ـ **مستلزمات سلعية** : تتمثل هذه المستلزمات فى تكلفة السلع المستخدمة بواسطة الوحدة الاقتصادية سواء كانت هذه السلع خامات أو وقود وزيوت وقوى محركة أو قطع غيار او غير ذلك .

٣ ـ ح/٣٣ ـ **مستلزمات خدمية** : تتمثل هذه المستلزمات فى تكلفة الخدمات المؤداة للوحدة الاقتصادية بواسطة الغير سواء كانت هذه الخدمات متمثلة فى صيانة أو عمليات تشغيلية بواسطه الغير او غير ذلك .

٤ ـ ح/٣٤ ـ **مشتريات بغرض البيع** : تتمثل هذه المشـــتريات فى تكلفة البضائع التى تشتريها الوحدة الاقتصادية بغرض بيعها بحالتها أى دون اجـــراء عمليات صناعية عليها .

٥ ـ ح/٣٥ ـ **مصروفات تحويلية جارية** : استخدم الدليل المحاسبى هذا الاصطلاح ليشـــمل مجموعة النفقات والاعبـــاء التى تصرفها أو تستخدمها الوحـــدة والمرتبطة بالنشـــاط الجارى وذلك بخلاف الاجور والمستلزمات الســـلعية والخدمية والمشتريات بغرض البيع ، ويتضح من ذلك أن هذه المصروفات تشمل مجموعة غير متجانسة من الاستخدامات تجمعها صـــفة الارتباط بالنشـاط الجارى فيشـــمل حساب المصروفات التحويلية حسابات مساعدة هى « ح/٣٥١ ـ ضرائب ورسوم سلعية »

و « د/٣٥٢ — املاك » و « د/٣٥٣ — ايجارات فعلية » و «د/٣٥٤ — فرق ايجار محسوب » و « د/٣٥٥ — فوائد محلية » و « د/٣٥٦ — فوائد خارجية » و « د/٣٥٧ — فرق الفوائد المحسوبة » و « د/٣٥٨ — فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام » و « د/٣٥٩ — فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع » .

٦ — د/٣٦ — **تحويلات جارية تخصيصية** : استخدام الدليل المحاسبى هذا الاصطلاح ليشمل مجموعة الاستخدامات التى اعتبرها النظام المحاسبى غير مرتبطة بالنشاط الجارى للوحدة الاقتصادية ، وينقسم الحساب الى حسابات مساعدة هى ، « د/٣٦١ — تبرعات » و « د/٣٦٢ — اعانات للغير » و « د/٣٦٣ — تعويضات وغرامات » و « د/٣٦٤ — خسائر راسمالية » و « د/٣٦٥ — مصروفات سنوات سابقة » و « د/٣٦٦ — ديون معدومة » و « د/٣٦٧ — مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » و « د/٣٦٨ — ضرائب عقارية » و « د/٣٦٩ — ضرائب دخلية » .

٧ — د/٤١ — **ايرادات النشاط الجارى** : تتمثل هذه الايرادات فى قيمة السلع التى تنتجها الوحدة الاقتصادية وقيمة الخدمات التى تؤديها والمرتبطة بنشاطها الجارى ، وينقسم الحساب الى حسابات مساعدة هى ، « د/٤١١ — صافى مبيعات انتاج تام » و « د/٤١٢ — تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة » و « د/٤١٣ — فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام » و د/٤١٤ — تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة » و « د/٤١٥ — مشغولات داخلية تامة بالتكلفة » و « د/٤١٦ — ايرادات تشغيل للغير » و « د / ٤١٧ — خدمات مباعة » و « د / ٤١٨ — بضائع بغرض البيع » و « د/٤١٩ — مخلفات انتاج » .

٨ — د/٤٢ — **اعانات** : وهى الاعانات التى تمنحها الدولة لبعض الوحدات الاقتصادية لمساعدتها فى مزاولة نشاطها الانتاجى أو لتمكينها من المنافسة الاجنبية .

٩ — د/٤٣ — **ايرادات اوراق مالية** : يتمثل هذا البند من الايرادات فيما تحصل عليه الوحدة الاقتصادية نتيجة مساهمتها فى راس مال الوحدات الأخرى وكذلك فوائد السندات الحكومية المشتراة طبقا لأحكام القانون .

١٠ — د/٤٤ — **ايرادات تحويلية** : تشمل هذه الايرادات مجموعة الموارد العرضية التى اعتبرها النظام المحاسبى غير مرتبطة بالنشاط الجارى للوحدة الاقتصادية ، وينقسم الحساب الى حسابات مساعدة هى « د/٤٤١ — فوائد دائنة » و «د/٤٤٢ — ايجارات دائنة » و « د/٤٤٣ — ارباح راسمالية » و « د/٤٤٤ — ايرادات سنوات سابقة » و « د/٤٤٥ — تعويضات وغرامات » و « د/٤٤٦ — ايرادات متنوعة » و « د/٤٤٧ — فرق الايجار المحسوب » و « د/٤٤٨ — فرق الفوائد المحسوبة » .

١١ ــ د/٤٥ ــ ارباح مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح الاراضى :
يخصص هذا الحساب لاثبات ارباح عمليات بيع الاراضى المستصلحة والمنزرعة والاراضى المخصصة للتعمير والاسكان والعقارات المعدة للاسكان .

ثالثا ــ حسابات المراقبة وتوزيع الاستخدامات :

بصفة عامة يطلق اصطلاح « حساب مراقبة » على كل حساب اجمالى لانه يقوم بوظيفة الرقابة المحاسبية على الحسابات التفصيلية فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل ، فمثلا قد يطلق على حساب « اجمالى المدينين » حساب « مراقبة المدينين » . ولكن النظام المحاسبى الموحد استخدم اصطلاح « حسابات مراقبة » بمفهوم خاص ، اذ يقصد بحساب المراقبة حساب وظيفة معينة من الوظائف الرئيسية للوحدة ، ويقوم بمهمة حصر تكلفة هذه الوظيفة من كافة بنود الاستخدامات .

وكأمر متعارف عليه تبوب وظائف الوحدة الى وظيفة صناعية ووظيفة تسويقية ووظيفة ادارية وتمويلية ، وبالمقارنة بين هذا التبويب التقليدى والتبويب الذى انتهجه الدليل نستخلص انه ادخل تعديلين ، الاول تخصيص حسابين لحصر تكلفة الوظيفة الصناعية هما حساب مراقبة مراكز الانتاج ومراقبة مراكز الخدمات الانتاجية ، والثانى اضافة حساب مراقبة العمليات الرأسمالية لحصر تكاليف ما قد تنتجه الوحدة من مشغولات داخلية ، أى أصول بقصد الاستخدام الذاتى .

وحسابات المراقبة هى حلقة الاتصال بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف ويتم تحليل أو توزيع بنود « الاستخدامات » على حسابات المراقبة من واقع المستندات أو كشوف تحليلية تعد لهذا الغرض بهدف حصر تكلفة كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للوحدة ، فحسابات المراقبة ليست جزءا من الحسابات المالية ، ومن ثم فان تحليل بنود الاستخدامات مسألة خارجة عن نطاق المحاسبة المالية ، وبعبارة أخرى فأنه لا يترتب على تحليل بنود الاستخدامات اقفال حساباتها اذ يتم قفلها فى نهاية العام فى الحساب الختامى وهو حساب « العمليات الجارية » .

ونعرض فيما يلى الاطار العام لتوزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة .

الاستخدامات	توزيع الاستخدامات على حساب المراقبة				
	٥	٦	٧	٨	٩
٣١ ــ أجور	٥٣١	٦٣١	٧٣١	٨٣١	٩٣١
٣٢ ــ مستلزمات سلعية	٥٣٢	٦٣٢	٧٣٢	٨٣٢	٩٣٢
٣٣ ــ مستلزمات خدمية	٥٣٣	٦٣٣	٧٣٣	٨٣٣	٩٣٣
٣٤ ــ مشتريات بغرض البيع	٥٣٤	—	—	—	—
٣٥ ــ مصروفات تحويلية جارية	٥٣٥	٦٣٥	٧٣٥	٨٣٥	٩٣٥
٣٦ ــ تحويلات جارية تخصصية	—	—	—	٨٣٦	—

وبنظرة فاحصة لهذا الاطار يمكن ان نستخلص بعض القواعد الخاصة بتوزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة ، والتى نوردها فيما يلى :

١ — بوضع رقم مراقبة معين على يسار الرمز الدال لبند معين من بنود الاستخدامات ينتج الرمز الدال على نصيب هذه المراقبة من تكلفة هذا البند ، فمثلا الرمز (٣١) يدل على الاجور كبند من بنود الاستخدامات والرمز (٥٣١) يدل على ما يخص مراكز الانتاج من هذا البند .

٢ — تحمل جميع حسابات المراقبة بأنصبتها من الاجور والمستلزمات السلعية والخدمية والمصروفات التحويلية الجارية لان جميع وظائف الوحدة الاقتصادية تشترك عادة فى الاستفادة من هذه الاستخدامات ، لانها تمثل عناصر تكلفة .

٣ — تظهر المشتريات بغرض البيع بكامل تكلفتها كجزء من تكلفة مراقبة مراكز الانتاج لان النشاط الانتاجى — بمعناه الواسع — للوحدات التجارية يتمثل فى شراء بضائع بغرض بيعها بحالتها الراهنة .

٤ — تحمل التحويلات الجارية التخصيصية بكامل قيمتها على مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية ، لان هذه التحويلات لا تدخل ضمن تكلفة الانتاج على مستوى الوحدة او المستوى القومى ، ومن ثم حملت على مراكز الخدمات الادارية التى لا تدخل تكاليفها هى الاخرى ضمن تكلفة الانتاج .



الفصل الثالث

سمات الدليل المحاسبى

يتصف الدليل المحاسبى بسمات تميزه عن الخريطة التقليدية للحسابات ، وهذه السمات قد تتمثل فى اتجاهات محاسبية اخذ بها الدليل المحاسبى . وقد تتمثل فى محاور يرتكز عليها أو يتصف بها الدليل المحاسبى تحقيقا لهدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية .

فبالدراسة العامة للدليل المحاسبى نخرج بانطباع ، وهو تبويب الحسابات المالية من زاوية علاقتها بنتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية من ناحية (حسابات نتيجة) ومركزها المالى من ناحية اخرى (حسابات ميزانية) ، بشكل يحقق استقلال هاتين المجموعتين من الحسابات ، ومع تحليل هذه الحسابات الى مستوى يصل فى ادنى حدوده الى المستوى التفصيلى (مستوى سبعة أرقام) .

واذا تتبعنا جوانب تأثر الدليل المحاسبى بهدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية ، نلاحظ أن هذا الهدف قد ترك بصماته فى الدليل المحاسبى فى جانبين رئيسيين ، أولا اشتمال الدليل على استخدامات وموارد محسوبة ، وثانيا ازدواجية الحساب الختامى .

وطبقا لهذا التقديم لسمات الدليل المحاسبى ، نقسم هذا الفصل الى مباحث لشرح هذه السمات ، ولما كانت بعض هذه السمات ترجع الى هدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية سيسبق شرح هذه السمات نبذة عن الحسابات القومية ، وطبقا لذلك نقسم هذا الفصل الى المباحث الآتية :

المبحث الأول : نبذة عن الحسابات القومية

المبحث الثانى : التبويب الى حسابات ميزانية وحسابات نتيجة

المبحث الثالث : استقلال كل من حسابات الميزانية والنتيجة

المبحث الرابع : تحليل الحسابات بالدليل الى سبع مستويات

المبحث الخامس : اشتمال الدليل على استخدامات وموارد محسوبة

المبحث السادس : ازدواجية الحساب الختامى



المبحـــث الأول

نبــذة عن الحسابات القوميــة

من الأهداف الرئيسية للنظام المحاسبى ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية ، وقد انعكس ذلك فى هيكل الدليل المحاسبى وفيما استحدثه النظام المحاسبى من حسابات وقوائم ختامية تتفق فيما تحتويه من بيانات وفى كيفية تبويبها مع الحسابات القومية . فلكى يلمس القارىء مدى وكيفية هذا الانعكاس يجدر بنا أن نعرض صورة مبسطة للحسابات القومية وذلك بالقدر الذى نعتقد كفايته لتفهم السمات الخاصة للدليل المحاسبى والتى سنتعرض لها فى المباحث التالية من هذا الفصل . وهذه الصورة تتعلق بالقطاعات الاقتصادية ، وحسابات قطاع الاعمال ، والقيمة المضافة ، وتحقق الايراد على المستوى القومى .

اولا ـ القطاعات الاقتصادية :

تهدف الحسابات القومية لقياس وتحليل النشاط على المستوى القومى ، وهذا النشاط يتم تحليله على اساس قطاعات اقتصادية تشمل بصفة رئيسية ما يلى :

١ ـ **قطاع الاعمال** : ويشمل جميع الوحدات الاقتصادية التى تقوم بانتاج السلع أو الخدمات وبيعها بغرض تحقيق الارباح مهما كان شكلها القانونى وسواء كانت تابعة للقطاع العام او الخاص .

٢ ـ **القطاع الحكومى أو قطاع الخدمات** : ويضم جميع الوحدات الحكومية التى تؤدى خدمات عامة بدون مقابل او بمقابل رمزى لا يتناسب مع تكلفة الخدمة المؤداة .

٣ ـ **القطاع العائلى** : ويشمل الافراد المستهلكين والنقابات والنوادى والاتحادات وبصفة عامة الهيئات التى لا تهدف الى تحقيق الربح من مزاولة نشاطها .

٤ ـ **القطاع الخارجى** : ويشمل جميع الوحدات والافراد خارج الحدود الاقليمية ، ويدخل ضمن هذا القطاع جميع السفارات والقنصليات ومنظمات الامم المتحدة وجامعة الدول العربية .

ثانيا ـ حسابات قطاع الاعمال :

تصور الحسابات القومية على اساس قطاعى وذلك بحسب اوجه النشاط لكل قطاع ، وبالنسبة لقطاع الاعمال تصور ثلاث حسابات ، وهى حساب الانتاج وحساب التخصيص وحساب رأس المال .

١ ــ **حساب الانتاج** : يبين هذا الحساب ايرادات ومصروفات القطاع المرتبطة بنشاطه الانتاجي ، فيجعل دائنا بمبيعات السلع والخدمات مع تعديلها بالتغير في المخزون ، والاعانات ، وبقيمة الانتاج بغرض الاستهلاك الذاتي ، كما يجعل مدينا بالاجور ، والاستهلاك الوسيط المتمثل في سلع وخدمات حصل عليها القطاع من قطاعات أخرى ، والضرائب غير المباشرة والاهلاكات ، والفوائد ، ويمثل رصيد هذا الحساب فائض (أو عجز) النشاط الانتاجي للقطاع ، وطبقا لذلك يكون حساب الانتاج كما يلي :

حساب الانتاج

x	اجور	x	مبيعات السلع والخدمات
x	الاستهلاك الوسيط المتمثل في سلع (مستلزمات سلعية)	x	التغير في المخزون بأسعار البيع
x	الاستهلاك الوسيط المتمثل في خدمات (مستلزمات خدمية)	x	انتاج بغرض الاستهلاك الذاتي (مشغولات داخلية)
x	ضرائب غير مباشرة (ضرائب ورسوم سلعية)		
x	اهلاكات		
x	ايجارات		
x	فوائد		
x	فائض النشاط الانتاجي		
xx		xx	

٢ ــ **حساب التخصيص** : يرحل الى هذا الحساب رصيد الحساب السابق المتمثل في فائض (أو عجز) النشاط الانتاجي ، ويجعل دائنا بايرادات الأوراق المالية وغير ذلك من الايرادات المتمثلة في التحويلات من قطاعات أخرى مثل الايجارات ، ويجعل مدينا بالتحويلات لقطاعات أخرى مثل الضرائب المباشرة ، وكذلك بما تم توزيعه من فائض القطاع ، ومن ثم يتمثل رصيد هذا الحساب في فائض القطاع المحتجز بصفة احتياطيات ، وطبقا لذلك تكون عناصر حساب التخصيص كما يلي :

حساب التخصيص

x	تحويلات لقطاعات اخرى مثل الضرائب المباشرة (تحويلات جارية تخصيصية)	x	فائض النشاط الانتاجي
x	فائض موزع	x	ايرادات اوراق مالية
x	فائض محتجز	x	تحويلات أخرى من قطاعات أخرى (ايرادات تحويلية جارية)
xx		xx	

٣ ــ **حساب راس المال :** ويبين هـذا الحسـاب ما ترتب على العمليات السابقة من تغيرات فى المركز المالى للقطاع ، فيجعـل دائنا بالفائض المحتجز بصفة احتياطيات وبمقابل الاهـلاكات خـلال الفترة (الزيادة فى مخصصات الاهـلاك) والزيادة فى خصـوم القطاع وكذلك بالنقص فى أصـول القطاع مثل بيع اصـول او نقص فى المخزون ، ويجعل مدينا بالزيادة فى الاصـول (مثل شراء أصـول ثابتـة والزيادة فى المخـزون) وكذلك بالنقص فى خصـوم القطاع مثل أقساط سـداد قروض القطاع ، وبعبارة عامة يجعل حساب راس المال دائنا بالموارد الراسـمالية المتمثلة فى الزيادة فى الخصـوم والنقص فى الاصـول ، ويجعـل مدينـا بالاسـتخدامات الراسـمالية المتمثلة فى الزيـادة فى الاصـول والنقص فى الخصـوم ــ مستخدمين المفهوم العام للاصـول والخصوم .

حسـاب راس المـال

استخدامات راسمالية		موارد راسمالية	
	زيادة فى الاصـول متمثلة فى :		زيادة فى الخصوم متمثلة فى :
×	شراء اصـول ثابتـة	×	فائض محتجـز بصـفة احتياطيـات
×	زيادة فى المخـزون	×	زيادة فى مخصصات الاهـلاك
×	زيادة فى اصـول اخـرى	×	زيادة فى خصـوم اخـرى
	نقص فى الخصـوم متمثل فى :		نقص فى الاصـول متمثل فى :
×	اقساط سـداد قروض	×	اصـول مباعـة
×	نقص فى خصـوم اخـرى	×	نقص فى المخـزون
		×	نقص فى اصـول اخـرى
××		××	

وبالاضـافة الى ذلك يصـور على المسـتوى القومى « جـداول التدفقـات النقدية » وهى جـداول تحليلية تظهـر التيارات النقـدية بين مختلف القطاعات ، وتبين هذه الجداول بالنسبة لكل قطاع مصـادر المقبوضـات والمدفوعات الخاصـة به ، فمثـلا ثمن شراء سـلع بواسـطة القطاع العائلى من قطاع الاعمـال تعالج كمدفوعات بالنسبة للقطاع الأول ومقبوضـات بالنسبة للقطاع الثانى .

ثالثا ــ القيمـة المضـافة :

تتمثل هذه القيمة فى اجمالى عـوائد عوامل الانتاج المتعارف عليها اقتصـاديا فتشمل هذه القيمة ما يلى :

* الأجـور كعائد للعمـل .

* الايجارات كعائد للعقارات .
* الفوائد كعائد لرأس المال .
* الفائض (الربح) كعائد للمنظم .

رابعا - تحقيق الايراد على المستوى القومى :

تحقق الايراد هو الاعتراف به فى الدفاتر استنادا الى ظاهرة يصاحبها تغير نهائى بدرجة كافية فى أصل أو خصم معين ، ويمكن قياسه بأسلوب يتصف بالموضوعية .

وليس هنا مجال للتعرض لظواهر تحقق الايراد ، ونكتفى بالقول ان واقعة البيع هى عادة ظاهرة نحقق الايراد على مستوى الوحدة الاقتصادية وخاصة فى حالة النشاط التجارى والصناعى ولكن اذا صعدنا الى المستوى القومى فان هذه الظاهرة تفقد أهميتها ويحل محلها ظاهرة الانتاج . وهذا يفسر لنا ظهور « التغير فى المخزون باسعار البيع » كبند من بنود الايرادات فى حساب الانتاج لقطاع الاعمال ، لأن هذا التغير يعكس مدى اختلاف حجم الانتاج عن المبيعات .



المبحث الثانى

التبويب الى حسابات ميزانية وحسابات نتيجة

زوايا تبويب الحسابات :

تم تبويب الحسابات المالية من زاوية علاقتها بالقوائم والحسابات الختامية ، أى الى حسابات ميزانية (أصول وخصوم) ، وحسابات نتيجة (استخدامات وموارد) . وهذا الاتجاه فى التبويب يفضل التبويب التقليدى للحسابات أى من زاوية طبيعتها ، اذ أن التبويب من الزاوية التى اتبعها الدليل يتضمن التركيز على أن خاتمة المطاف فى الدورة المحاسبية تتمثل فى تصوير الحسابات والقوائم الختامية .

وكبداية للتعليق على تبويب الحسابات بالدليل نحاول الربط بينه وبين التبويب التقليدى ، فطبقا للنظرة التقليدية تبوب الحسابات من زاوية طبيعتها الى نوعين رئيسيين ، حسابات شخصية وغير شخصية ، مع تقسيم النوع الثانى الى حسابات حقيقية وحسابات اسمية (أو وهمية) وهذا التبويب مفيد كمدخل لمادة المحاسبة اذ يساعد على تفهم تحليل العملية الى طرفيها المدين والدائن ، اذ يقال فى هذا الصدد :

١ ــ الحسابات الشخصية تجعل مدينة اذا اخذت ودائنة اذا أعطت .

٢ ــ الحسابات الحقيقية تجعل مدينة اذا زادت ودائنة اذا نقصت .

٣ ــ الحسابات الوهمية تجعل مدينة فى حالة المصروفات أو الخسائر ودائنة فى حالة الايرادات أو الارباح .

الا ان هذا التبويب الذى يركز على طبيعة الحسابات لا يبين لنا بصورة واضحة علاقة هذه الحسابات بنتيجة نشاط الوحدة من ناحية ومركزها المالى من ناحية اخرى .

والشكل فى الصفحة التالية يوضح العلاقة بين تبويب الحسابات من زاوية طبيعتها من جهة ، ومن زاوية علاقتها بالحسابات والقوائم الختامية من جهة أخرى ، ويتضح من هذا الشكل ما يلى :

١ ــ **حسابات الأصول** : وتشمل كل من الحسابات الحقيقية وحسابات الحقوق (الحسابات الشخصية المدينة) .

٢ ــ **حسابات الخصوم** : ويمكن القول بأنها تتمثل فى حسابات الالتزامات (الحسابات الشخصية الدائنة) ، وذلك مع الاخذ فى الحسبان أن هذه الحسابات تشمل :

أ) حسابات حقوق الملكية اى راس المال والاحتياطيات وذلك طبقا لنظرية الشخصية المعنوية كتفسير محاسبى للوحدة الاقتصادية .

ب) حسابات مخصصات الاصول التى تكون مقابل النقص المحتمل فى اصل معين مثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها أو النقص المؤكد فى اصل معين ولا يمكن قياسه الا بالالتجاء الى فروض محاسبية مثل مخصص الاهلاك ، وذلك لان الاسلوب المحاسبى فى اثبات وتسوية مخصصات الاصول تقضى باعتبارها من حسابات الخصوم ، وذلك بغض النظر عما يثار من جدل حول كيفية اظهارها فى الميزانية إما طرحها من الاصول المرتبطة بها أو اظهارها فى جانب الخصوم .

حسابات ميزانية

حسابات أصول

حسابات خصوم

حسابات حقوق

حسابات التزامات

حابات حقيقية

حسابات شخصية

حسابات نتيجة

حسابات استخدامات

حسابات موارد

حسابات مصروفات وخسائر

حسابات إيرادات وأرباح

حسابات اسمية

٣ ـ **حسابات الاستخدامات** : وتتمثل فى حسابات المصروفات والخسائر .

٤ ـ **حسابات الموارد** : وتتمثل فى حسابات الايرادات والارباح .

واذا استرسلنا فى التعليق على سمة تبويب الحسابات الى حسابات ميزانية وحسابات نتيجة ، نقول ان هذا التبويب يؤدى الى اثراء المحاسبة باثارة خيال المحاسب نحو تأصيل أوجه الاختلاف بين هذين النوعين من الحسابات والعلاقة العضوية التى تربطهما ، وكمحاولة للكاتب فى هذا المجال توصل الى النتائج التالية .

اوجه اختلاف حسابات الميزانية عن حسابات النتيجة :

بتحليل خصائص كل من حسابات الميزانية وحسابات النتيجة يمكن استخلاص أوجه الاختلاف الآتية :

١ ـ **الصفة اللحظية او التراكمية للرصيد** : رصيد اى حساب من حسابات الميزانية له مفهوم لحظى ، فاذا كان رصيد حساب البنك مثلا ٥٠٠ جنيه فهذا معناه ان الرصيد فى تلك اللحظة هو ذلك المبلغ وقد يزيد أو ينقص بعد ذلك ، أما رصيد اى حساب من حسابات النتيجة فله مفهوم تراكمى أو تجميعى ، فاذا كان رصيد حساب المبيعات مثلا ٢٠٠٠٠ جنيه فهذا معناه ان مجموع مبيعات الوحدة الاقتصادية من بداية العام حتى تاريخ الرصيد هو ذلك المبلغ .

٢ ـ **الصفة المستمرة او المؤقتة للحسابات** : الميزانية هى همزة الوصل بين حسابات العام الحالى والعام التالى ، ومن ثم فان حسابات الميزانية لها صفة الاستمرار اذا تنقل بارصدتها من العام الحالى للعام التالى ، أما حسابات النتيجة فهى حسابات مؤقتة يتم اقفالها فى نهاية العام فى الحساب الختامى (حساب العمليات الجارية طبقا للنظام المحاسبى الموحد) ، اذ أن الغرض من فتحها فى بداية العام واقفالها فى نهايته هو تبويب وتفسير مصادر نتيجة العام .

٣ ـ **الصفة المستقلة او غير المستقلة للحسابات** : حسابات الميزانية لها صفة مستقلة ، اذ ينحصر تأثير بعض العمليات على حسابات الميزانية مثل تحصيل الحقوق أو سداد الالتزامات أو شراء مكونات أصل ثابت بالنقد أو بالاجل ، وهذه العمليات نطلق عليها العمليات المالية .

ولكن حسابات النتيجة ليست مستقلة ، اذ يصاحب احداث أو استحقاق الاستخدامات والموارد تغير فى الاصول والخصوم ، فالغرض من تصوير حسابات النتيجة هو تبويب وتفسير تغيرات حسابات الميزانية نتيجة للعمليات الايرادية .

فاذا تتبعنا تأثير هذه الصفة فى تقسيم عمليات الوحدة الاقتصادية ، لتبين لنا ان هذه العمليات تنقسم الى قسمين :

* **عمليات مالية** : وهى العمليات التى ينحصر تأثيرها فى هيكل اصول وخصوم الوحدة الاقتصادية أى مركزها المالى .

* **عمليات ايرادية** : وهى العمليات التى يكون احد طرفيها حساب (أو أكثر) من حسابات النتيجة والطرف الآخر حساب (أو أكثر) من حسابات الميزانية ، وهذه العمليات تحدد نتيجة العام للوحدة الاقتصادية وبالتالى تؤثر فى مركزها المالى .

العلاقة بين حسابات الميزانية وحسابات النتيجة :

اذا حاولنا التعبير عن جوهر القيد المزدوج لوجدنا انه يتمثل فى الربط بين حسابات النتيجة وحسابات الميزانية فى شكل علاقة عضوية ، ويمكن تتبع هذه العلاقة على مدار العام كما يلى :

١ ـ **العلاقة فى بداية السنة المالية** : قلنا أن حسابات الميزانية هى همزة الوصل بين حسابات السنوات المختلفة ، طبقا لذلك تنحصر الحسابات فى بداية السنة فى حسابات الميزانية طبقا للمعادلة الآتية :

مجموع ارصدة حسابات الأصول

=

مجموع ارصدة حسابات الخصوم

٢ ـ **العلاقة خلال السنة المالية** : لا تؤثر العمليات المالية خلال السنة فى تعادل مجموع حسابات الاصول مع مجموع حسابات الخصوم ، الامر الذى يختلف بالنسبة للعمليات الايرادية ، فنتيجة لهذه العمليات تنشأ بالدفاتر حسابات النتيجة (استخدامات وموارد) ويقترن بهذه النشأة تغير فى حسابات الميزانية (اصول وخصوم) .

فيقابل نشأة الاستخدامات اما نقص فى الاصول كما هو الحال بالنسبة للمستلزمات السلعية المستخدمة ، اذ يقابل ذلك نقص فى المخزون وهو من حسابات الاصول ، واما زيادة فى الخصوم كما هو الحال فى استحقاق اى نوع من الاستخدامات . اما نشأة الموارد فيقابلها عادة زيادة فى الاصول كما هو الحال فى بيع بضائع ، وقد يقابلها نقص فى الخصوم كما هو الحال بالنسبة للخصم المكتسب اذا تم تكييفه محاسبيا كبند من بنود الموارد .

وطبقا للعلاقة العضوية السابقة تتحول معادلة الميزانية نتيجة للعمليات الايرادية خلال العام الى معادلة يمكن أن نطلق عليها معادلة ميزان المراجعة ، فاذا تم تصوير قائمة بأرصدة الحسابات بتاريخ معين ، اى ميزان مراجعة ، فان معادلة هذا الميزان تكون كما يلى :

مجموع ارصدة حسابات الاصول
+ مجموع ارصدة حسابات الاستخدامات
=
مجموع ارصدة حسابات الخصوم
+ مجموع ارصدة حسابات الموارد

٣ ــ العلاقة فى ختام السنة المالية : بعد تسوية حسابات النتيجة طبقا لمبدأ الاستحقاق يتم اقفالها فى الحساب الختامى . وينتج من مقابلة الموارد والاستخدامات فى هذا الحساب نتيجة العام التى تنعكس بشكل او بآخر فى حسابات الميزانية ، فنتيجة العام هى همزة الوصل بين حسابات النتيجة وحسابات الميزانية .

واذا كانت نتيجة العام يتم التوصل اليها محاسبيا بمقابلة الاستخدامات والموارد الا انه يمكن تفسير الانعكاس المادى لهذه النتيجة فى ضوء العلاقة العضوية بين حسابات الميزانية وحسابات النتيجة بتتبع اختلاف مجموع أرصدة حسابات الاصول عن مجموع ارصدة حسابات الخصوم .

وبخصوص كيفية انعكاس نتيجة العام طبقا لمقتضيات النظام المحاسبى ، فان الامر يتوقف على أحد احتمالين :

الاحتمال الأول ان تكون نتيجة العام ربح أى فائض قابل للتوزيع ، وطبقا لهذا الاحتمال تتحدد العلاقات بين أنواع الحسابات كما يلى :

الفائض القابل للتوزيع (نتيجة العام)
=
مجموع ارصدة حسابات الموارد
ـ مجموع ارصدة حسابات الاستخدامات
=
مجموع ارصدة حسابات الاصول
ـ مجموع ارصدة حسابات الخصوم

وفى هذه الحالة تتم تجزئة الفائض القابل للتوزيع فى المرحلة الثالثة من حساب العمليات الجارية الى شقين ، الاول هو الفائض المحتجز ويضاف الى حساب الاحتياطيات وهو من حسابات الخصوم ، والشق الثانى هو الفائض الموزع ويقيد استحقاقه لحساب دائنى توزيعات كحساب مساعد لحساب الدائنين وهو أيضا من حسابات الخصوم (١) .

---

(١) انظر المبحث الخاص بتوزيع الفائض .

والاحتمال الثانى ان تكون نتيجة العام خسارة اى عجز ، وطبقا لهذا الاحتمال تتحدد العلاقات بين انواع الحسابات كما يلى :

الخسارة او العجز (نتيجة العام)

=

مجموع ارصدة حسابات الاستخدامات
ـ مجموع ارصدة حسابات الموارد

=

مجموع ارصدة حسابات الخصوم
ـ مجموع ارصدة حسابات الاصول

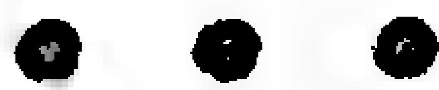
وفى هذه الحالة لا يكون هناك محل لتصوير المرحلة الثالثة من حساب العمليات الجارية (مرحلة التوزيع) ، ويظهر العجز فى الميزانية فى جانب الاصول تحت اسم « عجز مرحل » .

وفى كلا الاحتمالين (احتمال الفائض أو العجز) تتحول معادلة ميزان المراجعة ، بعد اقفال حسابات النتيجة واستخراج نتيجة العام ، الى معادلة الميزانية ..

ويلاحظ انه وان اختفت حسابات النتيجة من معادلة الميزانية الا أن اختفائها يكون بعد أن تركت بصماتها على حسابات الميزانية خلال العام وفى نهايته :

* خلال العام عند نشأة او حدوث الاستخدامات والموارد وما يترتب عليه من تأثير على حسابات الاصول والخصوم كما سبق أن بينا .

* وفى نهاية العام عند اظهار نتيجة العام (بعد مقابلة الاستخدامات والموارد) ضمن حسابات الميزانية كمقابل او تفسير لتغير صافى أصول الوحدة الاقتصادية نتيجة للعمليات الايرادية خلال العام .



المبحث الثالث

استقلال كل من حسابات الميزانية والنتيجة

بينا فيما سبق أن النظام المحاسبى الموحد اتخذ منهج تبويب الحسابات الى حسابات ميزانية وحسابات نتيجة كمدخل لتخطيط خريطة الحسابات بالدليل المحاسبى باعتبار ان خاتمة المطاف فى الدورة المحاسبية هو تصوير الحسابات والقوائم الختامية .

ونضيف هنا ان اتخاذ هذا المدخل فى تبويب الحسابات يحقق استقلال كل من هذين النوعين من الحسابات ، ونقصد بهذه السمة تخطيط الحسابات بشكل يكفل كفاية حسابات النتيجة لتصوير الحساب الختامى واستخراج نتيجة العام وكفاية حسابات الميزانية لتصوير المركز المالى دون اى تداخل بين هذين النوعين من الحسابات .

وفى ضوء هذه السمة يمكننا تفسير بعض الحسابات التى استحدثت بالدليل المحاسبى والتى قد تبدو غريبة بالنسبة للخريطة التقليدية للحسابات ، ونخص بالذكر منها :

١ ــ حساب مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك) .

٢ ــ حسابات التغير فى المخزون .

٣ ــ الحسابات الوسيطة للحقوق والالتزامات .

اولا ــ حساب مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك) :

وهو حساب مساعد لحساب التحويلات الجارية التخصصية ، ويستخدم لتكوين أو تعديل المخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك مثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ومخصص الضرائب المتنازع عليها .

ولايضاح كيفية تحقيق استقلال حسابات النتيجة باستخدام هذا الحساب لنسترجع كمثال الاسلوب التقليدى لمعالجة الديون المشكوك فى تحصيلها ، لمعالجة هذه الديون يتعين تكوين مخصص لها أو تعديل رصيد هذا المخصص ان وجد لكى يتساوى مع قدر هذه الديون ، وتتم معالجة ذلك طبقا للاسلوب التقليدى بالقيد الآتى :

	من ه / الارباح والخسائر (كحساب ختامى)
ــ	**الى ه / مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها**

واذا دققنا فى ثنايا هذه المعالجة التقليدية لمخصص الديون المشكوك فى تحصيلها يمكن ان نوجه اليها انتقادين رئيسيين :

١ ــ عدم استقلال حسابات النتيجة : فاظهار المخصص فى الميزانية كحساب من حسابات الخصوم أمر يتفق مع التكييف المحاسبى له ، الا أن اظهاره فى الحساب الختامى يجعل من المخصص حسابا من حسابات النتيجة ، وهذا يتناقض مع طبيعة المخصص من جهة ولا يحقق استقلال حسابات النتيجة من جهة أخرى .

٢ ــ عدم المرونة فى تكوين المخصصات خلال العام : اذ ان ربط تكوين المخصص أو تعديله بالحساب الختامى فى نهاية العام لا يمكن من تكوين

المخصصات خلال العام ، وخاصة اذا كان الامر متعلقا بتكوين مخصص من مخصصات الالتزامات مثل مخصص الضرائب المتنازع عليها .

ولكن استحداث حساب مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك) كحساب من حسابات النتيجة (استخدام) يمكن من معالجة هذين الانتقادين كما يلى :

١ ــ تكوين أو تعديل المخصص خلال العام او فى نهايته بحسب الظروف بالقيد الآتى :

من د / مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك) **الى د / مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها**

٢ ــ اقفال رصيد حساب مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك) فى نهاية العام فى الحساب الختامى وهو حساب العمليات الجارية ، وذلك ضمن قيد اقفال الاستخدامات كما يلى :

من د / العمليات الجارية **الى د / مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك)**

٣ ــ اظهار مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ضمن حساب المخصصات بالميزانية ، وذلك بغض النظر عما قد يثار من جدل حول كيفية اظهاره بالميزانية .

واذا اضفنا الى التحليل السابق ان حساب الاهلاك يستخدم فى تكوين او تعديل حساب مخصصات الاهلاك نقول انه امكن تحقيق استقلال حسابات النتيجة بالتفرقة فى الدليل المحاسبى بين ما يمكن ان نطلق عليه « مقابل المخصصات » من جهة و « المخصصات » من جهة أخرى ، ومن ثم يتم تكوين أو تعديل المخصصات على اختلاف انواعها طبقا للعلاقات بالجدول الآتى :

مقابل المخصصات (حسابات نتيجة)	المخصصات (حسابات ميزانية)
د / الاهلاك د / ٣٥٢	د / مخصص اهلاك د / ٢٣١
د / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك د / ٣٦٧	د / مخصص الضرائب المتنازع عليها د / ٢٣٢ د / مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها د / ٢٣٣ د / مخصصات اخرى د / ٢٣٤

ثانيا ـ حسابات التغير في المخزون (انتاج تام وغير تام وبضائع بغرض البيع) :

اعتاد المحاسبون قبل صدور النظام المحاسبي الموحد على معالجة تقليدية للمخزون يتم بمقتضاها اقفال حساب المخزون (اول المدة) واثبات المخزون (آخر المدة) باستخدام الحساب الختامي مباشرة ، فبالنسبة لمخزون الانتاج التام كان يتم معالجته كما يلي :

أ) اقفال المخزون اول المدة :

من ح / المتاجرة (كحساب ختامي)
الى ح / مخزون انتاج تام (اول المدة)

ب) أثبات المخزون آخر المدة طبقا لقوائم الجرد :

من ح / مخزون انتاج تام (آخر المدة)
الى ح / المتاجرة

وهذه المعالجة ايضا تخلط بين حسابات الميزانية وحسابات النتيجة ، اذ ان حسابات المخزون من حسابات الميزانية ، ولكن اظهاره في حساب المتاجرة (كحساب ختامي) يجعل منه حسابا من حسابات النتيجة وهذا يتناقض مع طبيعته .

ولكن استحداث حسابات التغير في المخزون كحساب نتيجة (موارد) يمكن معالجة ذلك محاسبيا ويحقق الفصل بين حسابات النتيجة من جهة وحسابات الميزانية من جهة اخرى ، ونرجيء بيان هذه المعالجة المحاسبية لحين التعرض لموضوع ايرادات النشاط الجاري في الفصل المخصص لذلك .

ثالثا ـ الحسابات الوسيطة للحقوق والالتزامات :

تحقيقا لاستقلال حسابات الميزانية تضمن الدليل حسابات وسيطة للحقوق والالتزامات ، ونخص بالذكر منها :

١ ـ حساب ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة : وهو من حسابات الاصول ، ويجعل مدينا بما يستحق من هذه الايرادات خلال السنة المالية وتشمل الاعانات وايرادات الاوراق المالية والفوائد الدائنة والايجارات الدائنة والتعويضات والايرادات المتنوعة وايرادات السنوات السابقة ، ويجعل الحساب دائنا بما يحصل من هذه الايرادات خلال السنة ، وطبقا لذلك فان رصيد هذا الحساب في نهاية السنة يمثل الايرادات المستحقة التي لم يتم تحصيلها ، ومن ثم ينعكس هذا الرصيد في الميزانية ضمن الاصول .

٢ ـ حساب مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة : وهو من حسابات الخصوم ، ويجعل دائنا بما يستحق من هذه المصروفات وتشمل الاجور والايجارات

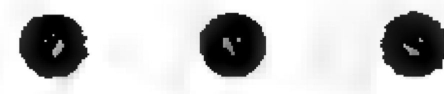
والفوائد والتبرعات والتعويضات ومصروفات السنوات السابقة ، ويجعل مدينا بما يسدد من هذه المصروفات ، ويظهر رصيد الحساب في نهاية السنة في الميزانية ضمن الخصوم .

واشتمال الدليل المحاسبي على هذين الحسابين وغيرهما من حسابات الحقوق والالتزامات الوسيطة يحقق استقلال حسابات الميزانية عن حسابات النتيجة. وهذه النقطة تزيد ايضاحا اذا استرجعنا الى الاذهان الاسلوب الذي يتبعه بعض المحاسبين عند معالجة المستحق في نهاية السنة المالية من الايرادات السابق ذكرها في حسابات الايرادات ذاتها ، وذلك بجعلها مدينة والحساب الختامي دائنا بمقدار ما يستحق للسنة من ايرادات ، الأمر الذي يؤدي الى انعكاس الايرادات المستحقة كأرصدة مرحلة في حسابات الايرادات ذاتها اي في حسابات نتيجة ، وهذه المعالجة لا تحقق لحسابات الميزانية استقلالها من جهة كما تتناقض مع الصفة المؤقتة لحسابات النتيجة من جهة أخرى . ونفس القول ينطبق على معالجة المصروفات السابق ذكرها .

وكتعليق أخير على سمة استقلال كل من حسابات النتيجة وحسابات الميزانية نقول انه نتيجة لذلك أمكن ايجاد فاصل بين نوعين من القيود يتم اجراؤهما في نهاية العام بغرض استخراج نتيجة العام :

١ — **قيود تسوية حسابات النتيجة** : والغرض من هذه القيود تسوية اي تعديل ارصدة حسابات الاستخدامات والموارد لكي يعكس كل منها ما يخص العام بغض النظر عن واقعة الصرف او التحصيل ، فيشمل ذلك على سبيل المثال قيود تكوين المخصصات وقيود المستحقات .

٢ — **قيود اقفال حسابات النتيجة** : ويقصد بها اقفال حسابات الاستخدامات والموارد بعد تسويتها في الحساب الختامي اي حساب العمليات الجارية لكي يمكن استخراج نتيجة العام بمقابلة الموارد والاستخدامات .



المبحث الرابع

تحليل الحسابات بالدليل الى سبع مستويات

بينا سابقا انه تم تحليل خريطة الحسابات بالدليل المحاسبي الى سبع مستويات متعاقبة ، وهي مستويات « الاجمالي المحاسبي » و « الحساب العام » و « الحساب المساعد » و « الحساب الفرعي » و « الحساب الجزئي » و « الحساب التحليلي » و « الحساب التفصيلي » ، وتوضيحا لهذه المستويات السبع نورد المثال الشامل الآتي :

مستوى الحساب	رقم الحساب	اســم الحســاب
اجمالى محاسبى	١	اصــــــول
حساب عــــام	١٢	مشروعات تحت التنفيذ
حساب مســـاعد	١٢١	تكوين ســـلعى
حساب فـــرعى	١٢١٣	آلات ومعـــدات
حساب جـــزئى	١٢١٣١	آلات نشاط انتاجــــى
حساب تحليلى	١٢١٣١١	آلات مشتراة من الســوق المحلى
حساب تفصيلى	١٢١٣١١١	ثمن شراء الآلات من الســوق المحلى

وبنظرة فاحصة لتحليل الحســابات بالدليل المحاســبى نخرج بانطباع أنه لم يكن هناك اطار مسبق لتحليل الحسابات الى المســتويات السابقــة ، وبالاخص من زاوية علاقتها بدمتر الاستاذ العام من جهة والحساب الختامى والميزانية من جهــة أخرى . ويتضــح ذلك من التعليق الآتى :

١ — من زاوية علاقة مستويات تحليل الحســابات بدفتر الاســتاذ العــام :

من المعروف أن دفتر الاستاذ العام هو مجمــع الحســابات العامة ، وبالنظــر الى الدليل المحاسبى نجد انه يشتمل على ٢٧ حســابا عاما ، واقتصــار دفتر الاســتاذ العام على هذه الحسابات يعقد المجمــوعة الدفترية اذ يســتلزم الامــر امســاك مســتويات مختلفة لدفاتر الاستاذ على شــكل مجمــوعة هرمية ، دفاتر آســتاذ للحســابات على مســتوى الحســاب المساعــد ثم عدد أكبر من دفاتر الاســتاذ للحسابات على مستوى الحســاب الفــرعى وهكــذا ، وذلك عــلاوة على ضرورة امساك دفاتر على مستوى المفردات مثل دفاتر اســتاذ الحســابات الشــخصية ودفاتر استاذ مخازن المستلزمات الســلعية .

٢ — من زاوية علاقة مستويات الحسابات بالحســاب الختامى والميزانيــة :

بفحص الحســاب الختامى (حســاب العمليات الجــارية) والميزانيــة نلاحظ انه ليس هناك نمط معين لمستويات الحسابات المدرجة بها ، اذ يتراوح هذا المســتوى بين رقمين (أى مســتوى الحســاب العــام) كما هــو الحال بالنســبة لايرادات الأوراق المالية ، الى ثلاث ارقام (اى مستوى الحساب المساعــد) كما هو الحــال فى كثير من الحسابات ، الى أربعة ارقام (أى مستوى الحساب الفرعى) كما هــو الحال فى حسابات مخازن المستلزمات السلعية .

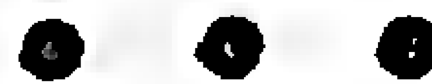
وهذا التحليل يوحى لنا بعدم التمسك بالحسابات العامة بالدليل المحاســبى ، تبسيطا للمجموعة الدفترية من جهة وحرصــا على اشــتمال دفتر الاســتاذ العام على الحسابات بالمستوى اللازم لتصوير حساب العمليات الجارية والميزانيــة من جهة أخرى ، نقترح أن يمسك دفتر استاذ عام يضــم « حســابات عامة بمفهــوم اعتبارى » ، وهذا المفهوم ينبنى على المعيارين الآتيين :

١ ـ يعتبر حساب عام كل حساب يظهر فى حساب العمليات الجارية والميزانية طبقا للنموذجين الواردين بالنظام المحاسبى الموحد (١) ، وذلك استنادا الى ضرورة تبويب الحسابات بدفتر الاستاذ العام بشكل يمكن من تصوير الحساب الختامي واعداد الميزانية فى نهاية الفترة طبقا للمستوى التفصيلى المطلوب .

وهذا المعيار له اهمية خاصة فى تحديد حسابات النتيجة العامة ، اذ ان تطبيقه يؤدى على سبيل المثال ، الى رفع مستوى كل من حسابات صافى المبيعات والتغير فى المخزون وفروق تقويم التغير فى المخزون الى مستوى الحساب العام .

٢ ـ يعتبر حساب عام كل حساب له صفة اجمالية ، وذلك استنادا الى تعريف الحساب الاجمالى ، اى كونه كل حساب فى دفتر الاستاذ العام يثبت فيه مجموع العمليات المثبتة فى اليوميات المساعدة والتى سبق اثباتها (اى العمليات) تفصيلا من واقع مستندات القيد الاولى فى الحسابات التفصيلية فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل .

وهذا المعيار له اهمية خاصة فى تحديد حسابات الميزانية العامة ، فاذا كان تطبيق هذا المعيار يؤدى الى تحديد الحساب العام بمستوى أدنى من ذلك الذى ينتج من تطبيق المعيار الاول فيفضل اعتبار المستوى الادنى حساب عام وبالاخص اذا تعلق الامر بحسابات شخصية . ولايضاح ذلك نأخذ كمثال حساب العملاء ، فطبقا للمعيار الاول يتحدد مستوى هذا الحساب دون تحليله قطاعيا كحساب عام على أن يترك التحليل القطاعى لهذا الحساب الى المستوى التالى اى الحساب المساعد وذلك بالاضافة الى ضرورة امساك حسابات لعملاء كل قطاع على مستوى أدنى ، ولكن بتطبيق المعيار الثانى نلاحظ ان حساب عملاء كل قطاع حساب اجمالى ، ومن ثم يرتفع الى مستوى الحساب العام على أن يرتفع فى الوقت نفسه مستوى حسابات عملاء هذا القطاع الى مستوى الحسابات المساعدة ، الامر الذى يؤدى الى تبسيط المجموعة الدفترية وتضييق نطاق المطابقة المحاسبية (٢) .



(١) انظر النموذجين بالباب الخاص بالحسابات والقوائم الختامية .

(٢) يشتمل الفصل الخاص بالاطار العام للحسابات المالية على الحسابات العامة بالمفهوم الاعتبارى طبقا لهذين المعيارين .

المبحث الخامس

اشتمال الدليل على استخدامات وموارد محسوبة

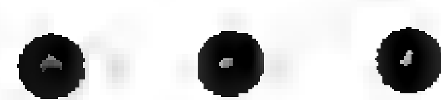
يلاحظ فى الدليل المحاسبى سمة مميزة ، وهى اشتماله على حسابات استخدامات وموارد محسوبة فى شكل حسابات متقابلة ، وهذه الحسابات تهدف الى امداد المحاسب القومى بالبيانات اللازمة لاعداد الحسابات القومية . وهذه الحسابات مبينة فى الجدول الآتى :

استخدامات		موارد	
د . م	اسم الحساب	د . م	اسم الحساب
٣٥٤	فرق الايجار المحسوب	٤٤٧	فرق الايجار المحسوب
٣٥٧	فرق الفوائد المحسوبة	٤٤٨	فرق الفوائد المحسوبة
٣٥٨	فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام	٤١٣	فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام
٣٥٩	فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع	٤١٨٣	فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع

وبنظرة فاحصة لهذه الحسابات المتقابلة نجد انها تنقسم بحسب الغرض منها الى مجموعتين :

١ — **المجموعة الأولى** : وتشمل حسابات فروق الايجار والفوائد ، وتهدف هذه الحسابات الى توفير البيانات التى تمكن المحاسب القومى من حساب عنصرين من عناصر القيمة المضافة (الايجارات والفوائد) على أساس موضوعى ، اى دون أن يتأثر ذلك بملكية أو عدم ملكية الوحدة للعقارات التى تمارس فيها نشاطها ، وكذلك دون تأثر بالهيكل التمويلى للوحدة الاقتصادية ، وذلك الى جانب تقييم الاداء للوحدات الاقتصادية على أساس موضوعى .

٢ — **المجموعة الثانية** : وتشمل حسابات فروق تقويم التغير فى المخزون وتهدف هذه الحسابات الى التمكن من اظهار الانتاج التام (أو البضائع بغرض البيع) مقوما بسعر البيع كبيان من بيانات الحسابات الختامية للوحدة ، تحقيقا لهدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية .



المبحث السادس

ازدواجية الحساب الختامى

فى نهاية كل سنة مالية تستخرج الوحدة الاقتصادية نتيجة نشاط السنة من فائض أو عجز باقفال ومقابلة الموارد والاستخدامات فى الحساب الختامى ، وفى العادة يتم تصوير حساب ختامى واحد فى نهاية كل سنة مالية ، الا انه فى هذا الصدد ، تحقيقا لهدف ربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية ، تجابه مشكلة يمكن ايضاح ابعادها فيما يلى :

١ ــ خدمة لاهداف المحاسبة القومية يتعين تصوير حساب ختامى على مستوى الوحدة الاقتصادية يتم فيه تبويب الاستخدامات على أساس نوعى أى طبقا لنوع أو طبيعة الاستخدامات من اجور ومستلزمات سلعية ... الخ ، وذلك توفيرا للبيانات بالشكل الذى يمكن من حساب القيمة المضافة مع تحليلها لعناصرها .

٢ ــ خدمة لاهداف المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية يتعين تصوير حساب ختامى يتم فيه تبويب الاستخدامات على أساس وظيفى ، أى من زاوية ارتباطها بالوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، لكى يمكن تحقيق القياس والمقابلة المرحلية للموارد والاستخدامات المتعارف عليها فى المحاسبة ، اذ بدون تبويب الاستخدامات على أساس وظيفى لا يمكن قياس تكلفة الانتاج ومجمل فائض أو (عجز) الانتاج والمتاجرة وأخيرا الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجارى .

وقد تمت معالجة هذه المشكلة بالدليل المحاسبى بأسلوب يمكن أن نطلق عليه ازدواجية الحساب الختامى طبقا لما يلى :

١ ــ تضمين الدليل المحاسبى لحساب ختامى وهو حساب العمليات الجارية (ح/ ٢٨١) ، وهو حساب نتيجة العام الذى تقفل فيه حسابات الاستخدامات كما هى مبوبة بالدليل أى على أساس نوعى خدمة لاهداف المحاسبة على المستوى القومى .

٢ ــ تضمين الدليل المحاسبى فى نهايته لحسابات المراقبة لتكون حلقة الاتصال أو همزة الوصل بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف ، وتهدف هذه الحسابات الى حصر تكلفة كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، ويتم تحليل أو توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة من واقع المستندات أو كشوف تحليلية تعد لهذا الغرض ، وهذا التحليل خارج عن نطاق القيد المزدوج الذى يربط مجموعة الحسابات المالية .

وباستخدام البيانات الناتجة من تحليل الاستخدامات على حسابات المراقبة يمكن للوحدات الاقتصادية ، بجانب حساب العمليات الجارية ، تصوير الحسابات الختامية التقليدية (حساب الانتاج والمتاجرة وحساب الارباح والخسائر) يتم فيها تبويب الاستخدامات على أساس وظيفى ، الامر الذى يمكن من تحقيق القياس والمقابلة المرحلية المتعارف عليها خدمة لاهداف المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية .

ونركز هنا ان هذه الحسابات الختامية التقليدية تحولت الى حسابات أو قوائم احصائية أى خارجة عن نطاق القيد المزدوج .

وخاما لهذه السمة من المفبد أن نشير الى انه يتعين على الوحدة الاقتصادية اعداد حسابات وقوائم ختامية معينة . وبالمقارنة بينها وبين ما جرى العرف على اعداده طبقا للمحاسبة التقليدية يمكن تقسيمها الى مجموعتين :

١ — **المجموعة الاولى** : وتشمل الحسابات والقوائم الختامية التقليدية ، وهى « الميزانية » وحسابات « الانتاج والمتاجرة » و « الارباح والخسائر » و « توزيع الارباح » . ويلاحظ أن محتوى هذه القوائم والحسابات من بنود محاسبية وكيفية تبويبها طبقا لمقتضات النظام المحاسبى الموحد يختلف عما جرى عليه العرف بخصوص القوائم والحسابات التقليدية ، وذلك نتيجة لتخطيط الحسابات المالية فى الدليل المحاسبى تخطيطا يحقق أهداف النظام المحاسبى السابق بيانها .

٢ — **المجموعة الثانية** : وتشمل الحسابات والقوائم التى استحدثها أو اضافها النظام وتتمثل فى « قائمة الموارد والاستخدامات الراسمالية » و « حساب العمليات الجارية » و « قوائم الموازنة النقدية » .

ويلاحظ ان هذه الاضافة لم تكن أمرا عفويا ، بل كانت ضرورية لايجاد الترابط بين القوائم والحسابات الختامية على مستوى الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية لكى يسهل عملية تجميع البيانات المحاسبية من مستوى الوحدة الاقتصادية الى المستوى القومى . ونورد فيما يلى الحسابات القومية وما يقابلها بوجه عام من حسابات وقوائم على مستوى الوحدة الاقتصادية .

الحسابات القومية	المقابل على مستوى الوحدة
أ) حساب الانتاج	أ) المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية
ب) حساب التخصيص	ب) المرحلة الثانية والثالثة من حساب العمليات الجارية
جـ) حساب راس المال	جـ) قائمة الموارد والاستخدامات الراسمالية
د) جداول التدفقات النقدية	د) قوائم الموازنة النقدية

الفصل الرابع

بصمات الموازنة النقدية

تبين الموازنة النقدية مصـــادر مقبوضات ومدفوعات الوحدة الاقتصادية ، وطبقا لنماذج الواردة بالنظام المحاسبى الموحد نعد الموازنة النقدية فى ثلاث قوائم ، وهى :

١ ــ قائمة الموازنة النقدية ــ مقبوضات .

٢ ــ قائمة الموازنة النقدية ــ مدفوعات النشاط الجارى .

٣ ــ قائمة الموازنة النقدية ــ مدفوعات النشاط الاستثمارى والراسمالى .

واعداد الموازنه النقدية بالاسلوب الذى رســمه النظام المحاسبى ، يمثـــل الشكلة الرئيسية فى التطبيق ، وليس هنا مجال الخوض فى جوانب هذه المشكلة ، اذ ينحصر هدفنا فى هذا الفصل فى تتبع ما تركته متطلبات اعداد الموازنة من بصمات بالدليل المحاسبى واسلوب التوجيه المحاسبى . اذ ان ذلك يساعد فى تفهم المعالجة المحاسبية للعمليات فى الابواب التالية .

فبخصوص الدليل المحاسبى نلاحظ اولا « التقسيم القطاعى لحساب حقوق والتزامات الوحـــدة » لكى تتوافر البيانات اللازمة لتحليل التدفقـــات النقـــدية على اساس القطاعات الاقتصادية ، ونلاحظ ثانيا بالدليل المحاسبى « تخصيص حسابات لعمليات النشـاط الجارى واخرى لعمليات النشـاط الاستثمارى » حتى يمكن تبويب مصـــادر التدفقات النقدية طبقا لنماذج الموازنة .

ولكى تتحقق وحدة المصدر لاعداد الموازنة النقدية استلزم النظام التوجيه المحاسبى للعمليات طبقا لاسلوب معين يمكن ان نطلق عليه « ربط التدفقات النقدية بحسابات الحقوق والالتزامات » .

من هذا العرض يتضح لنا أن البصمات الرئيسية للموازنة النقدية بالدليـــل واسلوب التوجيه المحاسبى هى :

١ ــ التقسيم القطاعى لحسابات حقـــوق والتزامات الوحدة .

٢ ــ تخصيص حســـابات لعمليـــات النشـــاط الجـــارى واخرى للنشـاط الاستثمارى .

٣ ــ ربط التدفقات النقدية بحسابات الحقوق والالتزامات .

أولا ــ التقسيم القطاعى لحسابات حقوق والتزامات الوحدة :

لامكان اعداد الموازنة النقدية على أساس قطاعى تم تقسيم حسابات الحقوق والالتزامات بالدليل المحاسبى حسب القطاعات الاقتصادية السابق بيانها . وبديهى

يتوقف حدود هذا التقسيم على طبيعة الحساب المعين ، فمثلا حساب العملاء ، وهو من حسابات حقوق الوحدة ، يمكن تقسيمه الى كافة القطاعات ، ولذا قسمه النظام المحاسبى كما يلى :

١٦١			عمــــلاء
	١٦١١		عمــــلاء من القطاع العام
		١٦١١١	عمــلاء من القطاع العام خدمات
		١٦١١٢	عمــلاء من القطاع العــام اعمال
	١٦١٢		عمــــلاء من القطاع الخاص
		١٦١٢١	عمــلاء من القطاع العائلى
		١٦١٢٢	عمــلاء من قطاع الاعمال
	١٦١٣		عمــــلاء الخارج

ثانيا ـ تخصيص حسابات لعمليات النشــاط الجارى واخرى للنشاط الاستثمارى :

بنظرة عامة للدليل الحاسبى نجد أن النظام انتهج اسلوبا عاما وهو تخصيص حسابات لعمليات النشاط الجارى واخرى لعمليات النشـاط الاستثمارى ، ونورد فيما يلى الامثلة لذلك :

١ ـ تخصيص حساب « موردون حـ/٢٦١ » لاثبات الدائنية المترتبة على الشراء لاعمال النشـاط الجارى والمتمثلة فى شراء المستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية والبضائع بغرض البيع ، بينما يخصص حساب « دائنون مختلفون حـ/٢٧٢ » لاثبات الدائنية المترتبة على نشاط استثمارى اى شراء اصول ثابتة واستثمارات ماليـــة .

٢ ـ تخصيص حساب « عملاء حـ/١٦١ » لاثبات المديونية المترتبة على مبيعات النشـاط الجارى ، بينما يخصص حساب « مدينون مختلفون حـ/١٧١ » لاثبات المديونبة المترتبة على البيع العرضى للاصول الثابتة أو الاستثمارات المالية .

٣ ـ تحليل حساب « البنك حســـاب جارى حـ/١٨٢ » الى حســـابين ، « تمويل النشـاط الجارى حـ/١٨٢١ » و « تمويل النشـاط الاســـتثمارى حـ/١٨٢٢ » .

وبالرجوع الى قوائم الموازنة النقدية ، واحدة للمقبوضات واثنين للمدفوعات ، يتضح ما يلى :

١ ـ لا يستدعى الامر تقسيم جانب المقبوضات فى حســـاب البنـــك الى مقبوضـــات نشاط جارى ونشاط استثمارى . ومعنى ذلك معالجـــة جميع المقبوضات بجعل حساب بنك تمويل النشاط الجارى مدينـــا .

٢ ــ يقسم جانب المدفوعات فى حساب البنك الى خانتين : الخانة الاولى ونخصص لتمويل النشاط الجارى ، ويقيد بها مدفوعات النشاط الجارى المبينة فى القائمة الثانية من قوائم الموازنة النقدية ، وترتبط هذه المدفوعات بسداد الالتزامات المترتبة على الاستخدامات فى حساب العمليات الجارية (د/٣١ و د/٣٢ و د/٣٣ و د/٣٤ و د/٣٥ و د/٣٦) ، أما الخانة الثانية فتخصص لتمويل النشاط الاستثمارى وتقيد بها بنود المدفوعات المبينة فى القائمة الثالثة من قوائم الموازنة ، وترتبط هذه المدفوعات بالالتزامات المرتبة على الاستخدامات والموارد الراسمالية .

وهذا يعنى معالجة المقبوضات كبحيرة واحدة يتم استخدامها فى تمويل كل من النشاط الجارى والاستثمارى .

ثالثا ــ ربط التدفقات النقدية بحسابات الحقوق والالتزامات :

لكى تتحقق وحدة المصدر لاعداد الموازنة النقدية على أساس قطاعى دون حاجة لتحليل اضافى استلزم النظام المحاسبى ربط التدفقات النقدية (مقبوضات ومدفوعات) بحسابات الحقوق والالتزامات ، ولتحقيق ذلك يتعين عند اثبات العمليات اتباع اجراء محاسبى يمكن ان نطلق عليه « تعميم أساس الاستحقاق » ونقصد بهذا التعميم أنه فى مجال المعالجة المحاسبية يتعين فى جميع الاحوال :

١ ــ الفصل بين واقعة استحقاق الاستخدامات وواقعة السداد وقيد كل منهما بقيد مستقل ، ويترتب على هذا الفصل ان تكون العلاقة بين حسابات الاستخدامات وحسابات النقدية علاقة غير مباشرة .

٢ ــ الفصل بين واقعة استحقاق الموارد وواقعة التحصيل وقيد كل منهما بقيد مستقل ، ويترتب على هذا الاجراء ان تكون العلاقة بين حسابات الموارد وحسابات النقدية علاقة غير مباشرة .

اذ ينبنى على هذا الفصل ربط التدفقات النقدية بحسابات الحقوق والالتزامات ومن ثم يتم حصر وتحليل المقبوضات والمدفوعات عن طريق هذه الحسابات وليس عن طريق حسابات النتيجة (استخدامات وموارد) ، وهى الطريقة التى عرضها النظام المحاسبى لاستخراج الموازنة النقدية مع تحليلها على أساس القطاعات الاقتصادية . .

وتعميم اساس الاستحقاق اجراء محاسبى يتم تطبيقه فى ضوء الهدف منه ، ومن ثم :

١ ــ يطبق بالنسبة للاستخدامات التى يترتب عليها عمليات دفع ان عاجلا أو آجلا . ويستوى فى ذلك الاستخدامات الجارية مثل شراء مستلزمات سلعية او بضائع بغرض بيعها ، والاستخدامات الراسمالية والمتمثلة فى شراء عناصر الاصول الثابتة والاستثمارات المالية .

٢ ــ يطبق بالنسبة للموارد التى يترتب عليها عمليات تحصيل انْ عاجلا أو آجلا ، ويستوى فى ذلك الموارد الجارية مثل بيع بضائع أو انتاج تـام والموارد الراسمالية والمتمثلة فى بيع الاصول الثابتة والاستثمارات المالية .

٣ ــ ومن ثم لا يطبق بالنسبة للاستخدامات التى لا يترتب عليها مدفوعات مثلا الاهلاك ، والموارد التى لا بترتب عليها مقبوضات مثل الخصم المكتسب .

ومن ابرز الامثلة لايضاح اسلوب نعميم الاسدحقاق معالجـة كل من المشتريات والمبيعات .

١ ــ **معالجة المشتريات النقدية** : فاذا فرضنا ان الوحـدة اشترت بشيك بضاعة بغرض بيعها بمبلغ ٥٠٠ تقيد العملية بقيدين كما يلى :

ا) قيـد واقعة الشراء (استحقاق الاستخدام) :

٥٠٠		من ح / مشتريات بغرض البيع	٢٤
	٥٠٠	الى ح / موردون	٢٦١

ب) قيد واقعـة السـداد :

٥٠٠		من ح / موردون	٢٦١
	٥٠٠	الى ح / بنك حساب جارى	١٨٢

٢ ــ **معالجة المبيعات النقدية** : فاذا فرضـنا ان الوحدة باعت جزءا من البضاعة السابقة بمبلغ ٤٠٠ جنيه بشيك نقيد تلك العملية بقيدين كما يلى :

ا) قيد واقعة البيع (اسـتحقاق الايراد) :

٤٠٠		من ح / عمـــلاء	١٦١
	٤٠٠	الى ح / صـافى مبيعات	٤١٨١

ب) قيد واقعــة التحصـيل :

٤٠٠		من ح / بنك حساب جـارى	١٨٢
	٤٠٠	الى ح / عمـــلاء	١٦١

واتماما للفائدة نعرض فيما يلى بيان بالاستخدامات والموارد الرئيسـية للوحدة وحسابات الالتزامات والحقوق المقابلة .

اولا ـ الاستخدامات	حسابات الالتزامات
١ ـ عناصر القيمة المضافة :	
ا) اجور نقدية (مسائل)	« هـ / م.ج.ت. مستحقة ـ اجور مستحقة »
ب) ايجارات فعلية	« هـ / م.ج.ت. مستحقة ـ ايجارات مستحقة »
جـ) فوائد (محلية وخارجية)	« هـ / م.ج.ت. مستحقة ـ فوائد مستحقة »
٢ ـ الاستهلاك الوسيط وما فى حكمه :	
ا) شراء مستلزمات سلعية	« هـ / موردون » مع التقسيم القطاعى
ب) استحقاق مستلزمات خدمية	« هـ / موردون » مع التقسيم القطاعى
هـ) مشتريات بغرض البيع	« هـ / موردون » مع التقسيم القطاعى
٣ ـ استخدامات جارية اخرى :	
ا) ضرائب اخرى (رسوم دمغة وضريبة السيارات)	« هـ / دائنون متنوعون ـ مصلحة الضرائب ـ ضرائب اخرى »
ب) ضرائب عقارية	« هـ / دائنون متنوعون ـ مصلحة الضرائب ـ ضرائب عقارية »
جـ) ضرائب دخلية	« هـ / دائنون متنوعون ـ مصلحة الضرائب ـ ضرائب ارباح العام »
د) تبرعات	« هـ / م.ج.ت. مستحقة ـ تبرعات واعانات مستحقة للغير »
هـ) اعانات للغير	« هـ / م.ج.ت. مستحقة ـ تبرعات واعانات مستحقة للغير »
و) مصروفات سنوات سابقة	« هـ / م.ج.ت. مستحقة ـ مصروفات سنوات سابقة مستحقة »
٤ ـ استخدامات راسمالية :	
ا) شراء اصول ثابتة	« هـ / دائنون مختلفون ـ دائنو شراء اصول جديدة » و « هـ / دائنون مختلفون ـ دائنو شراء اصول قائمة » ، وذلك بحسب الاحوال
ب) شراء استثمارات مالية	« / دائنون مختلفون ـ دائنو شراء سندات حكومية » و « هـ / دائنون مختلفون ـ دائنو شراء اوراق مالية محلية » و « هـ / دائنون مختلفون ـ دائنو شراء استثمارات مالية اجنبية » وذلك بحسب الاحوال

ثانيا — المـوارد	حسابات التدفق
١ — ايرادات النشاط الجارى :	
أ) بيع انتاج تام	« هـ / عملاء » مع التقسيم القطاعى
ب) ايرادات تشغيل للغير	« هـ / عملاء » مع التقسيم القطاعى .
جـ) خدمات مباعة	« هـ / عملاء » مع التقسيم القطاعى .
د) بيع بضائع	« هـ / عملاء » مع التقسيم القطاعى
٢ — اعانات :	
أ) انتاج	« هـ / أ.ج.ت. مستحقة — اعانات مستحقة »
ب) تصدير	« هـ / أ.ج.ت. مستحقة — اعانات مستحقة »
٣ — موارد جارية اخرى :	
أ) ايرادات اوراق مالية	« هـ / أ.ج.ت مستحقة — أ.أ. مالية مستحقة »
ب) فوائد دائنة	« هـ / أ.ج.ت. مستحقة — فوائد دائنة مستحقة »
هـ) ايجارات دائنة	« هـ / أ.ج.ت. مستحقة — ايجارات دائنة مستحقة »
د) ايرادات سنوات سابقة	« هـ / أ.ج.ت. مستحقة — ايرادات سنوات سابقة مستحقة »
هـ) تعويضات وغرامات	« هـ / أ.ج.ت. مستحقة — تعويضات وغرامات مستحقة »
٤ — موارد راسمالية :	
أ) بيع اصول ثابتة	« هـ / مدينون مختلفون — مدينو بيع أصول »
ب) بيع استثمارات مالية	« / مدينون مختلفون — مدينو اهلاك سندات حكومية » و « هـ / مدينون مختلفون — مدينو بيع أوراق مالية محلية » و « هـ / مدينون مختلفون — مدينو بيع إستثمارات مالية اجنبية »

● ● ●

الفصل الخامس

الإطار العام للحسابات المالية

تناولنا فيما سبق الاطار العام لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبى ، كما حاولنا تأصيل هذا الدليل بابراز ما يشكل سماته العامة والخاصة ، وكأمر بديهى ينعكس ذلك فى تصميم المجموعة الدفترية للحسابات المالية من حيث عدد وشكل ومسميات الدفاتر ، ولا نهدف فى هذا الفصل الى تصميم مجموعة دفترية أو التعرض لشكل الحسابات تحقيقا لاغراض الموازنة ، اذ نؤجل ذلك الى طبعة خاصة .

الهدف من هذا الفصل هو تناول الخطوط العامة أو الاطار العام للحسابات المالية وفقا لمتطلبات النظام المحاسبى ، واهم ما يلاحظ فى هذا الفصل اننا لم نلتزم بمستويات الحسابات كما هى واردة بالدليل المحاسبى (عام ومساعد وفرعى وجزئى وتحليلى وتفصيلى) اذ أن هذا الالتزام يعقد المجموعة الدفترية ، وانما حاولنا باستخدام المفهوم الاعتبارى للحساب العام تطويع الدليل المحاسبى الى مستويين من الحسابات (عام ومساعد) ، الامر الذى يؤثر فى عدد الحسابات العامة ويحقق تبسيط المعالجة والتوجيه المحاسبى .

ونتناول فيما يلى مقومات الحسابات المالية وهى المستندات واليوميات ودفاتر الاستاذ ، ونختتم هذا الفصل ببيان الترابط او العلاقات بين هذه المقومات .

اولا ـ المستندات :

المستندات هى مصادر القيود المحاسبية اذ انها تمكن المحاسب من القياس الكمى والقيمى للعمليات المختلفة الخاصة بالوحدة الاقتصادية . ففاتورة المبيعات مثلا تمكن من تحديد الكمية المباعة من كل صنف بالاضافة الى التعبير القيمى أى قياس ايراد المبيعات بالنسبة لكل صنف .

والمستندات ذات صلة مباشرة بالدفاتر والسجلات المحاسبية ، فبالتوجيه المحاسبى لفاتورة المبيعات يجعل حساب العميل مدينا وحساب المبيعات على مستوى الاصناف دائنا .

على أنه يجب الا يتبادر الى الذهن ان كل المستندات تعتبر مصادر للقيد المحاسبى بمعناه المعروف فجزء من مستندات الوحدة تؤدى وظيفة اصدار امر أو تعليمات للقيام بعمل شىء معين . فاصدار امر انتاجى هو بمثابة امر لمركز أو مراكز

معينة بانتاج كمية محددة من منتج معين ، ومن الواضح أن اصـدار هـذا المستند لا يؤدى بالتبعية الى قيد محاسبى ، الا أن ارسـال صـورة من هـذا الامـر الى ادارة التكاليف يعنى اصدار التعليمات الى هذه الادارة بتتبع تكاليف هذا الامر ، كما ان تنفيذه يؤدى بالتبعية الى اصـدار سلسلة من المسـتندات مثـل اذون الصرف الخاصة والتى تكون مصادر القيود المحاسبية لتتبع تكاليف هذا الامر .

وينطبق ما سبق على مسـتندات اخـرى مثل طلب الشراء اذ أن تتبع الدورة المستندية لتنفيذ هذا الطلب يؤدى الى ورود فاتورة من المورد تكون مصـدر للقيـد المحاسبى بجعل حساب الصنف او الاصناف المشتراة مدينا وحساب المورد دائنا .

ومن زاوية الاطراف المتعلقة بالمستندات يمكن تقسيمها الى نوعين ، النـوع الأول هو المستندات الخارجية أى التى تصدر نتيجة لتعامل الوحدة الاقتصـادية مع الغير مثل فواتير المشتريات والمبيعات واشعارات الخصـم والاضـافة ، والنـوع الثانى هو المستندات الداخلية أى التى ينحصر استخدامها فى الوحـدات التنظيمية المكونة للوحـدة الاقتصـادية أو نتيجـة للعمليات بينهـا مثل قـوائم الاجـور وطلبات الشراء واذون صرف المواد .

ثانيـا ـ اليوميـات :

نظرة لكثرة وتنوع عمليات الوحدة الاقتصـادية يتم اثباتها فى يوميات متعددة يطلق عليها اليوميات المساعدة ، وهذه اليوميات تقوم بوظيفة التسجيل النـوعى لعمليات الوحدة ، وبعبارة اخرى فان اليومية المساعدة هى يومية نوعيـة تخصص لاثبات نوع معين من العمليات حتى يمكن معرفة ملخص أو مجموع هـذا اليوميـة لاثباته فى اليومية العامة (أو المركزية) فى نهاية كل فترة محاسـبية (عادة شهر) .

والتخصـيص النوعى أمر حيـوى فى التخطيط المحاسبى لما له من فـوائد نخص بالذكر منها :

١ ـ تزويد ادارة الوحـدة بالبيانات الدورية مثل مجمـوع المشـتريات من المستلزمات السلعية والبضـائع بغرض البيع أو المبيعات او ملخص المسـتلزمات السلعية المنصرفة ، وذلك كل فترة دورية .

٢ ـ ايجاد حلقة اتصال بين دفاتر الاستاذ المسـاعد والحسابات الاجماليـة المقابلة فى دفتر الأسـتاذ العام ، اذ أن القيود المحاسـبية لهـذه الملخصـات أو المجاميع هى مصدر تكوين الحسابات الاجمالية فى الاستاذ العام .

وتبعـا لتحليل وتبويب عمليـات الوحـدة الاقتصـادية نجد أن اليوميـات المساعدة تنحصر عادة فى الآتى :

١ ـ يومية المقبوضـات والمدفوعات	٤ ـ يومية صـادر المخـازن
٢ ـ يومية المشـتريات	٥ ـ يومية التسـويات الاخـرى
٣ ـ يومية ايرادات النشاط الجـارى	

واذا كانت هذه هي اليوميات المساعدة الرئيسية فليس هناك ما يمنع من امساك يوميات اخرى ، اذ ان معيار تخصيص يومية لنوع معين من العمليات هو مدى تكرارها فعلى سبيل المثال تثبت عملية استلام أوراق القبض من العملاء عادة فى يومية التسويات الاخرى ، ولكن اذا زاد تعامل الوحدة فى أوراق القبض يكون من الافضل تخصيص يومية لاوراق القبض لاثبات استلام هذه الاوراق .

ونورد فيما يلى شرحا موجزا لاوجه استخدام كل يومية من اليوميات السابق ذكرها .

١ — يومية المقبوضات والمدفوعات : تخصص هذه اليومية لاثبات جميع العمليات النقدية ، فيخصص جانبها المدين لاثبات المقبوضات مع تحليل مصادرها ، ويخصص جانبها الدائن لاثبات المدفوعات مع تحليل عناصرها . ويمكن تخصيص يومية لاثبات المقبوضات واخرى لاثبات المدفوعات .

وتثبت المدفوعات الضئيلة القيمة فى يومية السلفة المستديمة على ان تضع الوحدة الاقتصادية اللائحة التى تنظم هذه السلفة من ناحية مبلغها ودورية الاستعاضة واوجه الصرف منها ، وعند استعاضة السلفة تعالج المدفوعات محاسبيا كما لو تم دفعها جميعا عن طريق البنك ، لذلك لا يستخرج من يومية السلفة المستديمة قيد دورى لاثباته فى اليومية العامة كما هو الحال بالنسبة لليوميات الاخرى ، وانما تعتبر كاذن توجيه يرفق باذن استعاضة السلفة ويتم اثباته فى يومية المدفوعات فى تاريخ الاستعاضة .

٢ — يومية المشتريات : تستخدم هذه اليومية فى اثبات كافة مشتريات المستلزمات السلعية التى تودع بالمخازن سواء تم شراؤها بالنقد أم بالأجل وسواء تم شراؤها من السوق المحلية او الخارجية ، كما تستخدم ايضا فى اثبات كافة المشتريات بغرض البيع .

٣ — يومية ايرادات النشاط الجارى : تستخدم هذه اليومية فى اثبات استحقاق ايرادات النشاط الجارى الممثلة فى مبيعات الانتاج التام وايرادات التشغيل للغير والخدمات المباعة ومبيعات البضائع بغرض البيع .

٤ — يومية صادر المخازن : تستخدم هذه اليومية فى اثبات اذون صرف المستلزمات السلعية على اختلاف انواعها من المخازن للمراكز المختلفة بالوحدة الاقتصادية ، كما يثبت بها المستلزمات المرتجعة من المراكز الى المخازن على ان يتم الاثبات بالمداد الاحمر أو بين الاقواس حتى يمكن التوصل الى صافى المستلزمات السلعية المستخدمة فى نهاية الفترة المحاسبية .

٥ — يومية التسويات الاخرى : قد يطلق على هذه اليومية يومية العمليات الاخرى ، فهى تستخدم لاثبات العمليات التى ليست لها يومية خاصة ، وفيما يلى بيان بأهم العمليات التى تثبت فى هذه اليومية :

ا) قيود استحقاق الاجور واستحقاق المستلزمات السلعية التى لا يمكن تخزينها او التى تشترى للاستخدام مباشرة ، واستحقاق المستلزمات الخدمية . واستحقاق المصروفات التحويلية الجارية ، واستحقاق التحويلات الجارية التخصيصية .

ب) قيود استحقاق الموارد فيما عدا ايرادات النشاط الجارى نظرا لتخصيص يومية لاثبات استحقاق هذه الايرادات .

جـ) قيود استحقاق شراء وبيع عناصر الاصول الثابتة والاستثمارات المالية .

د) العمليات الخاصة باستلام اوراق القبض وتظهيرها ، وكذلك العمليات الخاصة باثبات نشأة اوراق الدفع .

وفى نهاية كل فترة دورية (عادة كل شهر) يثبت مجموع كل يومية مساعدة فى مستند قيد للاثبات فى اليومية العامة والترحيل الى الاستاذ العام .

ثالثا ـ دفاتر الاستاذ :

بجانب اليوميات تشتمل المجموعة الدفترية على دفاتر الاستاذ ، دفتر الاستاذ العام ودفاتر الاستاذ المساعد ، وقبل أن نبين هيكل ومحتوى هذه الدفاتر نقول ان الرقابة المحاسبية تستدعى ان يكون اسلوب الترحيل الى دفاتر الاستاذ كما يلى :

١ ـ يتم الترحيل الى دفاتر الاستاذ المساعد من اذون التوجيه المحاسبى لمستندات القيد الأصلية .

٢ ـ يتم الترحيل الى دفتر الاستاذ العام من مستندات قيود اجمالى اليومات المساعدة .

١ ـ دفتر الاستاذ العام : هذا الدفتر هو وعاء الحسابات العامة ، وسبق ان بينا أن اقتصار هذا الدفتر على هذه الحسابات كما هى واردة بالدليل المحاسبى يعقد المجموعة الدفترية ، فتبسيطا للمجموعة الدفترية اقترحنا ان يمسك دفتر أستاذ عام يضم حسابات عامة بمفهوم اعتبارى طبقا لمعيارين معيئين (١) .

---

(١) انظر صفحة (٣٩) من هذا الكتاب .

وطبقا لهذين المعيارين يقترح أن تكون الحسابات العامة لكل من الاصول والخصوم والاستخدامات والموارد كما بالجدول الآتى :

اسم الحساب	د.م	اسم الحساب	د.م
الاصول		اقراض للخارج طويل الاجل	١٤١
اراضى	١١١	اقراض محلى طويل الاجل	١٤٢
مبانى وانشاءات	١١٢	استثمارات فى سندات حكومية	١٥١
الات ومعدات	١١٣	استثمارات فى أوراق مالية	
وسائل نقل وانتقال	١١٤	محلية	١٥٢
عدد وادوات	١١٥	استثمارات اجنبية	١٥٣
اثاث ومعدات مكاتب	١١٦	عملاء قطاع عام خدمات	١٦١١١
ثروة حيوانية ومائية	١١٧	عملاء قطاع عام اعمال	١٦١١٢
نفقات ايرادية مؤجلة	١١٨	عملاء قطاع خاص عائلى	١٦١٢١
تكوين سلعى	١٢١	عملاء قطاع خاص اعمال	١٦١٢٢
انفاق استثمارى	١٢٢	عملاء الخارج	١٦١٣
مخزن (١) الخامات الرئيسية	١٣١١١	اوراق قبض قطاع عام	١٦٢١
مخزن الخامات المساعدة	١٣١١٢	اوراق قبض قطاع خاص	
مخزن الوقود	١٣١٢	عائلى	١٦٢٢١
مخزن قطع الغيار وموارد الصيانة	١٣١٣١	اوراق قبض قطاع خاص	
مخزن المواد والمهمات والمتنوعة	١٣١٣٢	أعمال	١٦٢٢٢
مخزن مواد التعبئة والتغليف		اوراق قبض خارجية	١٦٢٣
المستهلكة	١٣١٤١	مدينون متنوعون	١٦٣
مخزن مواد التعبئة والتغليف		مدينون مختلفون	١٧١
المتداولة	١٣١٤٢	ارصدة مدينة اخرى	١٧٢
مخزن المخلفات	١٣١٥	ايرادات جارية وتخصيصية	
مخزون (١) انتاج غير تام	١٣٢	مستحقة	١٧٣
مخزون انتاج تام	١٣٣	صندوق الادارة	١٨١١
بضائع لدى الغير	١٣٤	صندوق الفروع	١٨١٢
مخزون بضائع بغرض البيع	١٣٥	سلف مستديمة	١٨١٣
اعتمادات مستندية لشراء		بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
بضائع	١٣٦	بنك تمويل النشاط الاستثمارى	١٨٢٢
حركة الانتاج التام بسعر		بنك ودائع لأجل او باخطار	
البيع	١٣٧	سابق	١٨٣

(١) نفضل استخدام اصطلاح « مخزن » بالنسبة لعناصر المخزون التى تخضع للمعالجة المحاسبية على أساس اثبات حركتها خلال العام ، واستخدام اصطلاح « مخزون » للعناصر التى تتم تسويتها فى نهاية العام فى حسابات التغير فى المخزون طبقا لنتائج الجرد .

اسم الحساب	رقم
الخصـــوم	
رأس مال مملوك	٢١١
مساهمة الحكومة (تسدد)	٢١٢
احتياطي قانوني	٢٢١
احتياطي يستثمر في سندات حكومية	٢٢٢
احتيـــاطي تمويل المشـــروعات الاستثمارية	٢٢٣
احتيـــاطي عـــام	٢٢٤
احتياطي سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥
احتياطي ارتفاع أسعار الاصول	٢٢٦
احتياطيات اخرى	٢٢٧
(مع فتح حســاب لـكل نوع)	
فائض مرحـــل	٢٢٨
مخصص اهـــلاك	٢٣١
(مع التحليـل حسب النــوع)	
مخصص الضرائب المتنازع عليها	٢٣٢
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	٢٣٣
مخصصات اخرى	٢٣٤
(مع فتح حسـاب لـكل نوع)	
قروض محلية طويلة الاجل	٢٤١
قروض خارجية طويلة الاجل	٢٤٢
سحب على المكشوف	٢٥١
قروض قصيرة الاجل بضمان	٢٥٢
جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية	٢٥٣
موردو القطاع العام خدمات	٢٦١١١
موردو القطاع العام اعمال	٢٦١١٢
موردو القطاع الخاص	٢٦١٢
موردو الخـــارج	٢٦١٣
أوراق دفع محلية	٢٦٢١
أوراق دفع خارجيـــة	٢٦٢٢
دائنون متنوعـــون	٢٦٣
دائنو توزيعات ـ حصة الدولة	٢٦٤١
دائنو توزيعات ـ حصة المساهمين	٢٦٤٢
دائنو توزيعات ـ حصة العاملين	٢٦٤٣
دائنو توزيعات ـ حصص أخرى	٢٦٤٤
الانتاج التام تحت البيع	٢٧١
دائنـــون مختلفـــون	٢٧٢
دائنون بمبـــالغ مســـتقطعة من العاملين	٢٧٣١

اسم الحساب	رقم
ارباح مبيعات تخص أعوام لاحقة	٢٧٣٢
ارصدة دائنة متنوعة	٢٧٣٣
مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
الاستخدامات	
اجـــور نقدية	٣١١
مزايا عينيـــة	٣١٢
تأمينات اجتماعية	٣١٣
مستلزمات سلعية	٣٢
مستلزمات خدميـــة	٣٣
مشتريات بغرض البيع	٣٤
رسوم جمركية عن المستخدم	٣٥١١
رســـوم انتـــاج	٣٥١٢
حصـــيلة الخزانة	٣٥١٣
ضـــرائب اخـــرى	٣٥١٤
اهـــلاك	٣٥٢
(مع التحليـل حسب النـوع)	
ايجارات فعليـة	٣٥٣
فرق الايجـار المحسوب	٣٥٤
فوائد محليـة	٣٥٥
فوائد خارجيـة	٣٥٦
فرق الفوائد المحسوبة	٣٥٧
فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام	٣٥٨
فرق تقويم التغير في مخزون البضائع بغرض البيع	٣٥٩
تبرعات	٣٦١
اعانات للغير	٣٦٢
تعويضات وغرامات	٣٦٣
خسائر راسمالية	٣٦٤
مصروفات سنوات سابقة	٣٦٥
ديون معدومة	٣٦٦
مخصصات (بخلاف مخصصات الاهـلاك)	٣٦٧
ضرائب عقارية	٣٦٨
ضرائب دخلية	٣٦٩

اسم الحســاب	ر.م	اسم الحساب	ر.م
المــــوارد		مخلفات انتاج	٤١٩
صافي مبيعات انتاج تام	٤١١	اعانات انتاج	٤٢١
تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٤١٢	اعانات تصدير	٤٢٢
فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التــــام	٤١٣	ايرادات أوراق مالية	٤٣٠
تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤	فوائد دائنة	٤٤١
مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥	ايجارات دائنة	٤٤٢
ايرادات تشغيل للغير	٤١٦	ارباح راسمالية	٤٤٣
خدمات مباعة	٤١٧	ايرادات سنوات سابقة	٤٤٤
صافي مبيعات بضائع بغرض البيع	٤١٨١	تعويضات وغرامات	٤٤٥
تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	٤١٨٢	ايرادات متنوعة	٤٤٦
فرق تقويم التغير في مخزون بضائع بغرض البيع	٤١٨٣	فرق الايجار المحسوب	٤٤٧
		فرق الفوائد المحسوبة	٤٤٨

٢ – **دفاتر الاستاذ المساعد** : بجانب دفتر الاســتاذ العــام يتعين امساك مجموعة من دفاتر الاستاذ المساعد ويرجع ذلك الى الاسباب الآتية :

أ) بالنسبة لحســاب الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ وحســابات النتيجة يستلزم الأمر تحليلها الى المستوى الوارد بالدليل المحاسبي .

ب) بالنسبة لحســابات المخزون تســتدعى اجراءات التخطيط والرقابة تتبع الحركة واستخراج الارصدة على مستوى كل صنف في كل مخزن .

جـ) بالنسبة لحسابات الحقوق والالتزامات تستدعى اجراءات التحصيل والسداد امساك حساب على مستوى كل شخص طبيعي أو معنوى .

وكأمر بديهي يمسك عدد من دفاتر الاستاذ المساعد بقدر الحسابات الاجمالية بدفتر الاستاذ العام ، وعلى سبيل المثال نذكر من دفاتر الاستاذ المســاعد ســجل الاصـــول الثابتة ودفاتر اســتاذ المخازن ودفاتر استاذ العملاء والموردين .

ولكي يمكن اعداد موازين مراجعة فرعية على أساس المجاميع تتضمن كل من دفاتر استاذ العملاء والموردين حساب يخصــص لاثبات عمليــات التعامل بالنقــد مع الوحدة الاقتصــادية ، فمثلا بالنســبة لدفتر اســتاذ موردى القطاع العام أعمال يخصص حساب يسمى « حساب موردى قطاع عام أعمال – نقدا » لاثبات استحقاق وسداد عمليات شراء البضائع والمستلزمات السلعية والخدمية نقدا من هذا القطاع .

رابعا ــ الترابط بين مقومات الحسابات المالية :

بينا فيما سبق مقومات الحسابات المالية وهى المستندات واليوميات (عامة ومساعدة) ودفاتر الاستاذ (عام ومساعد) ، ونبين فيما يلى العلاقة او كيفية الترابط بين هذه المقومات فى شكل توضيحى (انظر الصفحة التالية) ، ومن هذا الشكل تتبين العلاقات الآتية :

١ ــ العلاقات بين المستندات وكل من دفاتر الاستاذ المساعد واليوميات المساعدة : تقيد العمليات اولا بأول من واقع المستندات فى الحسابات التحليلية فى دفاتر الاستاذ المساعد ، وطبقا لمبدأ التخصيص النوعى يثبت كل نوع معين من المستندات مرة اخرى فى اليومية المساعدة للحصول فى نهاية كل فترة محاسبية على مجموع كل نوع من العمليات مبوبا بالشكل الذى تتطلبه حاجيات الادارة واهداف النظام المحاسبى .

وعادة يتم تفريغ بيانات المستند فى « اذن توجيه محاسبى » ، فاذا فرضنا أن الوحدة الاقتصادية باعت بالاجل لاحدى شركات القطاع العام انتاج تام صنف س بمبلغ ٥٠٠ جنيه فانه يتم تفريغ محتويات الفاتورة فى اذن التوجيه التالى :

شـــركة ... ...

اذن توجيه محاسبى رقم ...

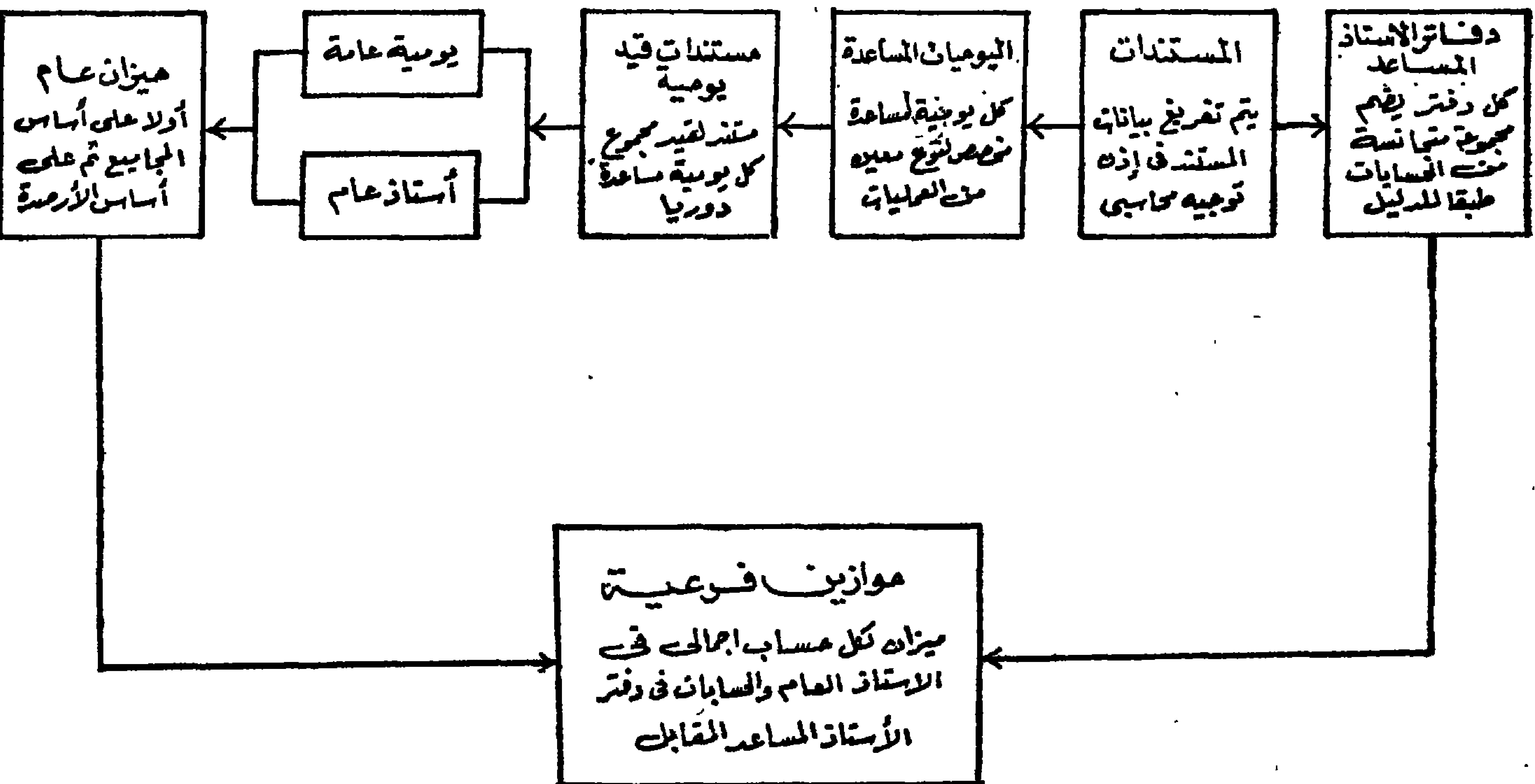
التاريخ / /

منـه	لـــه	مساعد	بيـــــان	د.م
٥٠٠			من ح/عملاء قطاع علم اعمال	١٦١١٢
		٥٠٠	شركة	xx (١)
	٥٠٠		الى ح/ صافى مبيعات انتاج تام	٤١١
		٥٠٠	اجمالى مبيعات صنف س	٤١١٢
			(فاتورة رقم ....)	

ويراعى فى تصميم اذن التوجيه تخصيص خانة « مساعد »لاستخدامها لتحليل كل من المبالغ المدينة والدائنة ليمكن الترحيل منها الى الحســابات فى دفاتر الاستاذ المساعد ، كما يراعى عند التوجيه المحاسبى ان يبدأ كل جــزء من القيد بالحســاب العام طبقا للمفهوم الاعتبارى السابق بيانه .

(١) رقم حساب العميل فى دفتر استاذ عملاء قطاع علم اعمال .

العلاقة بين مقومات الحسابات المالية



وطبقا للعلاقة بين المستندات وكل من دفاتر الاستاذ المساعد واليوميات المساعدة يستخدم اذن التوجيه السابق كما يلى :

أ) الترحيل الى حساب العميل (شركة ...) فى دفاتر استاذ عملاء القطاع العام اعمال .

ب) الترحيل الى حساب صافى مبيعات صنف س (خانة اجمالى مبيعات) فى دفتر استاذ تحليل الموارد .

جـ) الاثبات فى يومية ايرادات النشاط الجارى فى خانتى « عملاء قطاع عام اعمال » و « صافى مبيعات انتاج تام » .

٢ — العلاقة بين اليوميات المساعدة وكل من اليومية العامة والاستاذ العام :

فى نهاية كل فترة محاسبية يحرر لمجموع كل يومية مساعدة « اذن يومية عامة » ، ويستخدم هذا الاذن فى الاثبات فى اليومية العامة والترحيل الى دفتر الاستاذ العام .

واذا اخذنا كمثال يومية ايرادات النشاط الجارى يكون اذن القيد فى نهاية كل فترة محاسبية كما يلى (المبالغ افتراضية) :

شـــركة ... ...

اذن قيد يومية ايرادات النشاط الجارى

التاريخ / /

منه	له	بيان	د.م
٢٠٠٠		من ح/عملاء قطاع عام خدمات	١٦١١١
٢٧٠٠٠		من ح/عملاء قطاع عام اعمال	١٦١١٢
٣٠٠٠		من ح/عملاء قطاع خاص عائلى	١٦١٢١
٢٨٠٠٠		من ح/عملاء قطاع خاص اعمال	١٦١٢٢
١٠٠٠٠		من ح/عملاء الخـــارج	١٦١٣
	٦٣٠٠٠	الى ح/صافى مبيعات انتاج تام	٤١١
	٢٠٠٠	الى ح/ايرادات تشغيل للغير	٤١٦
	٧٠٠٠	الى ح/خدمات مباعـة	٤١٧
	٨٠٠٠	الى ح/صافى مبيعات بضائع	٤١٨١
		(مجموع اليومية عن شهر ...)	

وطبقا للعلاقة بين اليوميات المساعدة وكل من اليومية العامة ودفتر الاستاذ العام يستخدم الاذن السابق كما يلى :

أ) الاثبات فى اليومية العامة .

ب) الترحيل الى الحسابات المختلفة فى دفتر الاستاذ العام .

٣ ـ العلاقة بين دفتر الاستاذ العام ودفاتر الاستاذ المساعد : تتمثل هذه العلاقة فى اشتمال دفتر الاستاذ العام على الحسابات الاجمالية . ففى نهاية كل فترة يتم اعداد ميزان مراجعة بين كل حساب اجمالى والحسابات التحليلية فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل . وموازين المراجعة بصفة عامة ترتكز على مبداين :

أ) **مبدأ القيد المزدوج** : وطبقا له تحلل كل عملية الى طـرفين ، طرف مدين وطرف دائن . ويترتب على هذا المبدأ أن مجموع ما يثبت فى الجـوانب المدينة من كافة الحسابات يجب أن يتســاوى مع ما يثبت فى الجـوانب الدائنة منها ، وهذا هو اساس الميزان العام اى على مستوى الاســتاذ العــام .

ب) **مبدأ التخصيص النوعى لعمليات الوحــدة** : يؤدى تطبيق هــذا المبدأ ـ كما سبق أن ذكرنا ـ الى استخدام يوميات مســاعدة يخصص كل منها لنوع معين من العمليــات ، وهذا هــو أســاس الموازنة الفرعية بين الحسابات الاجمالية ودفاتر الاستاذ المساعد .

يتضح من ذلك أن هنــاك نوعان من الموازين ، ميزان عام اى على مســتوى حسابات الاستاذ العام ، وميزان فرعى أى بين كل حساب اجمالى فى دفتر الاســتاذ العام والحسابات التحليلية فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل . وكل نوع من هــذه الموازين يمكن ان يتم على اساس المجاميــع أو على أســاس الارصــدة ، وينطبق ذلك على الميزان العام كما يلى :

على أســاس المجاميع

مجموع الجوانب المدينة لحسابات الاستاذ العام

=

مجموع الجوانب الدائنــة لهذه الحسابات

=

مجموع جانبى اليوميــة العامة

ب) على أســاس الارصــدة :

مجموع الارصدة المدينة لحسابات الاســتاذ العام

=

مجموع الارصــدة الدائنة لهذه الحسابات

وتنطبق ايضا طريقتا المجاميع والارصدة على الميزان الفرعى لكل حساب اجمالى فى الاستاذ العام كما يلى :

أ) على اساس المجاميع :

مجموع الجانب المدين لكل حساب اجمالى

=

مجموع الجوانب المدينة للحسابات التحليلية
فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل

و

مجموع الجانب الدائن للحساب الاجمالى

=

مجموع الجوانب الدائنة للحسابات التحليلية
فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل

ب) على اساس الارصدة :

رصيد كل حساب اجمالى

=

مجموع ارصدة الحسابات التحليلية
فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل

وعمليا يتم اعداد الموازين أولا على أساس المجاميع ثم على أساس الارصدة للأسباب الآتية :

أ) تضييق نطاق المراجعة الحسابية فى حالة عدم التوازن ، فاذا توازنت الجوانب المدينة فى الميزان الفرعى ولم تتوازن الجوانب الدائنة فان المراجعة تنصب فقط على القيود فى هذه الجوانب . أما اذا اعدت الموازين على اساس الارصدة مباشرة فان عدم التوازن سيؤدى الى مراجعة جميع القيود فى الجانبين .

ب) بالنسبة للميزان العام يمكن الاستدلال على صحة اى مجموع مدين أو دائن بتساويه مع مجموعة اليومية العامة ، الامر الذى لا يتيسر فى حالة الاقتصار على الميزان على أساس الارصدة .

وبهذا العرض الموجز للاطار العام للحسابات المالية يكون هدفنا بصفة خاصة فى الابواب الاربع المقبلة هو التوجيه المحاسبى أى المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بكل من حسابات الأصول والخصوم والاستخدامات والموارد مع ايضاح القواعد الخاصة بكل معالجة فى ضوء السمات التى تعرضنا لها سابقا .



الباب الثانى

حسابات الأصول

تقديم الباب — الاطار العام لتبويب الأصول بالدليل :

يمثل الأصل بصفة عامة طاقة خدمية ، وقد تكون الخدمات التى يؤديها الاصل طويلة الاجل كما هو الحال فى الاصل الثابت ، وقد تكون قصيرة الاجل كما هو الحال فى عناصر المخزون ، كما قد تتمثل الاصول فى نقدية أو حقوق نقدية للوحدة قبل الغير .

وطبقا للاسلوب المتعارف عليه فى المحاسبة يتم تبويب الاصول من زاوية درجة سيولتها اى الى « أصول ثابتة » و « أصول متداولة » ، وهذا النوع من التبويب يلبى احتياجات الادارة على مستوى الوحدة الاقتصادية فى معرفة كيفية تمثيل مواردها فى « رأس مال ثابت » و « رأس مال عامل أو متداول » كما انه يمكن من معرفة « القدرة على الدفع » اى قدرة الوحدة الاقتصادية على الوفاء بالتزاماتها .

ولكن يتم تبويب الأصول بالدليل المحاسبى الى حسابات « أصول ثابتة ح/١١ » « مشروعات تحت التنفيذ ح / ١٢ » و « مخزون ح / ١٣ » و « اقراض طويل الاجل ح / ١٤ » و « استثمارات مالية ح / ١٥ » و « مدينون ح /١٦ » و « حسابات مدينة مختلفة ح/١٧ » و « نقدية بالصندوق وبالبنوك ح/١٨ » .

وبنظرة فاحصة لهذا التبويب نجد انه مبنى على أساس اقتصادى بهدف ربط هذا التبويب بقائمة الموارد والاستخدامات الراسمالية التى تقابل حساب راس المال على المستوى القومى ، فطبقا لهذا الاساس الاقتصادى يتم تبويب الاصول الى نوعين رئيسيين :

١ — **اصول تمثل التكوين العينى للثروة** : وهذه الاصول تقابل مفهوم الاستثمار على المستوى القومى ، وتنعكس هذه الاصول بالدليل المحاسبى فى ثلاث مجموعات محاسبية وهى « الاصول الثابتة » و « المشروعات تحت التنفيذ » و « المخزون » ، فالاصول الثابتة تعبر عن الطاقة الانتاجية المعدة للانتاج والمستغلة بالوحدة الاقتصادية ، والمشروعات تحت التنفيذ تمثل الطاقة الانتاجية فى دور التهيئة والاعداد ، والمخزون يمثل بصفة خاصة عناصر المستلزمات السلعية التى تستخدم فى استغلال الطاقة وناتج هذا الاستغلال سواء اكان فى شكل انتاج تام أو غير تام .

وهذه الاصول تقابل مفهوم الاستثمار على المستوى القومى ، فالتغير فى هذه الاصول ، بجانب اعتباره تغيرا فى اصول الوحدة الاقتصادية ، يعتبر تغيرا فى حجم الاستثمار على المستوى القومى .

٢ ـ **اصول تمثل حقوق مالية او نقدية :** وتنعكس هذه الاصول فى الدليل المحاسبى فى مجموعات محاسبية ، وهى « الاقراض طويل الاجل » و « الاستثمارات المالية » و « المدينون » و « الحسابات المدينة المختلفة » و « النقدية بالصندوق وبالبنوك » .

وطبقا للمفاهيم الاقتصادية تنتمى هذه الاصول الى منطقة يطلق عليها عادة منطقة الاقراض ، فالتغير فى هذه الاصول لا يعتبر تغيرا فى حجم الاستثمار على المستوى القومى ، انما يعتبر من قبيل التحويلات الراسمالية أى مجرد تحويلا لقيم مالية بين الوحدات الاقتصادية المختلفة ، وهذا بالرغم من اعتبار ذلك تغيرا فى أصول الوحدة الاقتصادية دون تفرقة بينه وبين التغير فى الاصول من النوع الاول .

ونخصص هذا الباب لشرح حسابات الأصول ، وفى ضوء الاطار العام لتبويب هذه الحسابات بالدليل نقسمه الى ثلاث فصول كما يلى :

الفصل الأول	: الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ
الفصل الثانى	: المخزون
الفصل الثالث	: حسابات الاصول الاخرى

● ● ●

الفصل الأول

الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ

استحدث النظام المحاسبى حساب مشروعات تحت التنفيذ لحصر تكاليف الطاقة (الاصول الثابتة) فى دور الاعداد والتكوين ، ونظرا لارتباط المعالجة المحاسبية لهذا الحساب بالاصول الثابتة فقد فضلنا شرحهما معا فى هذا الفصل ، ونقسمه الى المباحث الآتية :

المبحث الأول	:	تبويب عناصر الأصول الثابتة
المبحث الثانى	:	القواعد الخاصة بعناصر الأصول الثابتة
المبحث الثالث	:	المعالجة المحاسبية لعناصر الأصول الثابتة



المبحث الأول

تبويب عناصر الأصول الثابتة

أولا ــ حساب ١١ ــ اصول ثابتة :

عرف النظام الاصول الثابتة بأنها « عبارة عن ممتلكات منقولة أو غير منقولة ، ملموسة او غير ملموسة ، مقتناة او منتجة بمعرفة الوحدة لغير اغراض البيع او التحوير ، بل لاستمرار استعمالها طوال فترة وجودها كادوات انتاج » ، وتنقسم الاصول الثابتة الى الحسابات المساعدة الآتية :

١١١	اراضى	١١٥	عدد وادوات
١١٢	مبانى وانشاءات ومرافق	١١٦	اثاث ومعدات مكاتب
١١٣	آلات ومعدات	١١٧	ثروة حيوانية ومائية
١١٤	وسائل نقل وانتقال	١١٨	نفقات ايرادية مؤجلة

ثانيا ــ حساب ١٢ ــ مشروعات تحت التنفيذ :

هذه المشروعات تشمل الاستثمارات فى مشروعات الخطة والتى لم تكامل بعد ، فهذا الحساب يمثل تكاليف الطاقة (الاصول الثابتة) فى دور الاعداد والتكوين ، وينقسم الى حسابين مساعدين هما حساب « تكوين سلعى د / ١٢١ » وحساب « انفاق استثمارى د / ١٢٢ » .

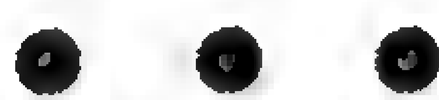
١ ــ حساب ١٢١ ــ تكوين سلعى : يحمل هذا الحساب بما استثمر فى المشروعات تحت التنفيذ مقابل سلع (اصول) وردت للوحدة أو مشغولات داخل الوحدة ، وكأمر بديهى يتضمن ذلك تكلفة الخدمات المتعلقة بهذه السلع والمشغولات .

وهذا الحساب ينقسم الى حسابات فرعية بحسب أنواع الاصول الثابتة فى دور التكوين كما يلى :

١٢١١	اراضى	١٢١٥	عدد وادوات
١٢١٢	مبانى وانشاءات ومرافق	١٢١٦	اثاث ومعدات مكاتب
١٢١٣	آلات ومعدات	١٢١٧	ثروة حيوانية ومائية
١٢١٤	وسائل نقل وانتقال	١٢١٨	نفقات ايرادية مؤجلة

٢ ــ حساب ١٢٢ ــ انفاق استثمارى : يحمل هذا الحساب بتكلفة ما استثمر فى المشروعات دون ان يرد مقابله سلع او مشغولات .

وهذا الحساب ينقسم الى حسابين فرعيين هما حساب « دفعات مقدمة حـ / ١٢٢١ » وحساب « اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة حـ / ١٢٢٢ » .



المبحث الثانى

القواعد الخاصة بعناصر الأصول الثابتة

بدراسة النظام المحاسبى يتضح انه وضع اسسا وقواعد تتعلق بتقويم وتبويب عناصر الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ وكيفية معالجتها محاسبيا ، وهذه القواعد يمكن ابرازها فيما يلى :

اولا ــ تحديد عناصر تكلفة الاصل الثابت :

طبقا للقواعد العامة تشمل هذه العناصر جميع النفقات الراسمالية المتعلقة بشراء واقتناء وانشاء الأصل الثابت حتى يصبح معدا للاستعمال للغرض الذى اشترى من اجله . وتشتمل تلك التكلفة ــ كما جاء النظام ــ على ثلاث عناصر رئيسية :

١ ــ تكلفة شراء الأصل محليا ، أو تكلفة شرائه « فوب » أو « سيف » حسب التعاقد .

٢ ــ مصروفات الاقتناء ، ومصروفات التركيب المتمثلة فى اجور المهندسين والعمال واتعاب الخبراء وغيرها .

٣ ــ قيمة القواعد التى يثبت عليها الأصل والانشاءات اللازمة لتركيبه .

ويستبعد من تكلفة الاصل الثابت « التكاليف المباشرة لتمويل الاصول الثابتة » ، وهى تتمثل فى الفوائد وفروق العملة ومصروفات الائتمان ، اذ تعتبر هذه التكاليف ــ طبقا للنظام ــ « نفقات ايرادية مؤجلة » الى ان تبدأ الاصول فى الانتاج ، وبعدها تعتبر « نفقات ايرادية » تتحمل بها الفترة المالية . وهذا الاستبعاد يتفق ومفهوم « موضوعية التكلفة » أى عدم توقف تكلفة الاصل على السياسة التمويلية التى تتبعها الوحدة الاقتصادية ازاء اقتنائه .

ثانيا ــ تحليل حسابات الأصول الثابتة :

باستعراض الدليل المحاسبى نجد ان الحسابات المساعدة للاصول الثابتة قد تم تحليلها الى حسابات فرعية وجزئية وتحليلية وذلك الى الحد الذى يتناسب وطبيعة كل من هذه الاصول ، وهذه الحسابات تعكس تحليل الحسابات المساعدة للاصول من زوايا ثلاث .

١ ــ **التحليل من زاوية الغرض من استعمال الاصل :** يستلزم النظام تحليل الحسابات المساعدة للاصول من زاوية الغرض من استعمالها او اقتنائها ، فمثلا يتم تحليل حساب « اراضى حـ / ١١١ » كما يلى :

١١١١	اراضى للاستغلال الزراعى (محاصيل)
١١١٢	اراضى للاستغلال الزراعى (حدائق وبساتين)
١١١٦	اراضى بنــاء
١٩١٧	اراضى فضــاء للتشــوين
١١١٨	اراضى فضــاء

وكمثال آخر يتم تحليل حساب « آلات ومعدات حـ/١١٣ » من هذه الزاوية كما يلى :

١١٣١	آلات نشـاط انتـاجى
١١٣٢	آلات خـدمات ومرافق

٢ ــ **التحليل من زاوية سوق او مصدر الحصول على الاصل :** قد يتم شراء أو اقتناء بعض الاصول من السوق المحلى أو عن طريق الاستيراد ، فبالنسبة لهذه الاصول يتعين ــ حسب مقتضيات النظام ــ تحليل حساباتها حسب سوق أو مصدر الحصول عليها ، فمثلا يتم تحليل حساب « آلات نشاط انتاجى ــ حـ/١١٣١ » كما يلى :

١١٣١١	آلات مشتراة من السوق المحلى
١١٣١٢	آلات متســتوردة

ويبدو أن الحكمة من هذا التحليل هى توفير البيانات التى تمكن من بيان مدى اعتماد الاقتصاد القومى على الاصول الثابتة المستوردة .

وفى هذا المجال لا تعتبر جنسية الاصل معيارا للتفرقة بين الاصول المشتراة من السوق المحلية والمستوردة . اذ تقتصر صفة « مستوردة » على الاصول التى تستوردها الوحدة مباشرة او عن طريق وكيل بالعمولة . فاذا اشترت الوحدة اصلا ثابتا سبق استيراده بواسطة وحدة اخرى فانه يعتبر بالنسبة لها اصلاً مشترى من السوق المحلى .

٣ ــ التحليل من زاوية بنود تكلفة الاصل : علاوة على ما سبق يتعين بيان مكونات تكلفة الاصل ويستوى فى ذلك الاصول المشتراة من السوق المحلى او المستوردة ، فمثلا يتم تحليل تكلفة « آلات مشتراه من السوق المحلى ح/١١٣١١ » كما يلى :

١١٣١١١	ثمن شراء الالات من السوق المحلى
١١٣١١٢	تكاليف اخـــــرى

ويلاحظ أن النظام لم يحدد المقصود من « ثمن الشراء من السوق المحلى » ، اذ يختلف هذا الثمن باختلاف شروط التسليم اى محل الوحدة الاقتصادية (المشترى) أو محل البائع . وبعبارة أخرى هل تعتبر تكاليف نقل الاصول الثابتة من ضمن « ثمن الشراء » ، أو من « التكاليف الأخرى » .

أما بالنسبة للاصول المستوردة فقد حدد النظام مكونات تكاليفها تحديدا قاطعا فى ثلاث بنود وهى « القيمة فوب » و « رسوم جمركية » و « تكاليف أخرى » . وبناء على ذلك اذا تم شراء أصول ثابتة على أساس « القيمة سيف » فانه من المتعين ــ طبقا للنظام ــ فصل رسوم الشحن والتأمين البحرى من هذه القيمة من واقع الفاتورة أو على أساس حكمى واضافتها لبند « تكاليف أخرى » . واذا أخذنا حساب « آلات مستوردة ح/١١٣١٢ » كمثال نجد انه يحلل الى الحسابات التحليلية الآتية :

١١٣١٢١	القيمة فـــوب
١١٣١٢٢	رســوم جمركية
١١٣١٢٣	تكاليف اخـــرى

ثالثا ــ توسيط حساب مشروعات تحت التنفيذ :

من الناحية العامة يمر الاصل الثابت ــ حتى يتم اعداده للاستعمال ــ بالمراحل التالية :

١ ــ **مرحلة التعاقد** : قد يصاحب هذه المرحلة دفع مبلغ مقدم أو فتح اعتماد مستندى فى حالة الاستيراد . وتقيد هذه المبالغ على حساب « انفاق استثمارى د/١٢٢ » .

٢ ــ **مرحلة استلام الاصل** : عندما يرد الاصل للوحدة تقيد تكلفته على حساب « تكوين سلعى د/١٢١ » مع اقفال حساب « انفاق استثمارى » ، وتحمل تكاليف اعداد الاصل على الحساب الأول .

٣ ــ **مرحلة استخدام الاصل** : عند البدء فى استخدام الاصل تحمل تكلفته على حساب الاصل المعين (آلات ومعدات مثلا) مع اقفال حساب « تكوين سلعى » .

رابعا ــ تخصيص حسابات لاثبات التزامات وحقوق الوحدة المترتبة على شراء وبيع الاصول الثابتة :

ومن السمات العامة للنظام تخصيص حسابات لعمليات النشاط الجارى وأخرى للنشاط الاستثمارى . فبالنسبة لشراء الاصول الثابتة (وهو نشاط استثمارى) يتعين توسيط حسابات الالتزامات الآتية :

١ ــ حساب « دائنون مختلفون ــ دائنو شراء اصول جديدة د / ٢٧٢١ » .

٢ ــ حساب « دائنون مختلفون ــ دائنو شراء اصول قائمة (قديمة) د/٢٤١١ » .

٣ ــ حساب « قروض محلية طويلة الاجل ــ لشراء اصول جديدة د/٢٤١١ » .

٤ ــ حساب « قروض محلية طويلة الاجل ــ لشراء اصول قائمة د/٢٤١٢ » .

٥ ــ حساب « قروض خارجية طويلة الاجل ــ لشراء اصول د/٢٤٢١ » .

ويلاحظ أن سداد هذه الالتزامات يتم عن طريق حساب « بنك حساب جارى ــ تمويل النشاط الاستثمارى د/١٨٢٢ » .

وبالنسبة لبيع الاصول الثابتة يتعين توسيط « مدينون مختلفون ــ مدينو بيع اصول د/١٧١١ » .

خامسا ــ التميز عند الشراء بين الاصول الجديدة والقديمة :

يتعين طبقا لمتطلبات النظام التميز ــ عند الشراء ــ بين الاصول الجديدة والقديمة لاسباب نبرزها فيما يلى :

١ ــ تحسب معدلات الأهلاك للاصول المشتراة قديمة على أساس ١٥٠٪ من معدلات اهلاك الاصول المشتراة جديدة .

٢ ـ الاصول المشتراة جديدة تعتبر اضافة لراس المال القــومى ، وذلك بخلاف الاصول المشتراة قديمة فلا تعدو أن تكون تحويلات راسمالية بين الوحدات الاقتصادية اى لا يترتب عليها اضافة لرأس المال القومى .

ومن النقاط الاساسية التى يجب مراعاتها للتمييز بين الاصــول الجـديد والقديمة ما يلى :

١ ـ يقتصر التمييز بين الاصول الجديدة والقديمة على التفرقة بين حسابات الالتزامات المترتبة على شرائها (كما سبق ان بينا) ، دون ان يمتد ذلك الى تحليل او تبويب حسابات الاصــول ذاتها .

٢ ـ الاصول الثابتة القديمة المشتراة من الخارج تعتبر فى حكم الاصول الجديدة لانه يترتب على شرائها اضافة لرأس المال القومى .

٣ ـ تكلفة الاراضى المشتراة تتكون من عنصرين :

ا) **ثمن شراء الأرض** : وبقدر هــذا العنصر لا يعدو الأمر ان يكــون تحــويلا راسماليا بين الوحدات ، ومن ثم يعالج كاصول مشتراة قديمة (قائمة)

ب) **مصروفات التهيئــة للاســتخدام مثل مصروفات التمهيــد والتعبيــد** وهذا العنصر يعتبر اضافة لراس المال القومى ، ومن ثم يعالج محاسبيا كاصول مشتراة جديدة .

سادسا ـ اعتبار الاراضى اصلا ثابتا على الدوام :

قد تشترى الوحدة الاراضى لاستخدامها فى نشاطها الاقتصادى ، فى هــذه الحالة لا مجال لمناقشة اعتبار هذه الاراضى أصلا ثابتا ، ولكن قد تشترى الاراضى للاتجار فيها ، وفى هذه الحالة ايضا يتعين طبقا لمقتضيات النظام ـ وخلافا للقواعد المحاسبية ـ اعتبار الاراضى اصلا ثابتا ، اى ان الاراضى تعتبر طبقا للنظام من الاصول الثابتة ويستوى فى ذلك شرائها للاستخدام او للاتجار فيها .

سابعا ـ اعتبار النفقات الايرادية المؤجلة من الاصول الثابتة :

وهى النفقات ذات الطبيعة الايرادية ولكن تستفيد من خدماتها اكثر من سنة مالية . وقد حدد النظام مكونات هذه النفقات واعتبرها من الاصــول الثابتة ومن ثم تخضع لقاعدة الاهلاك ، وينقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية الآتية :

١ ـ **د/١١٨١ ـ مصروفات تاسيس** : وتتمثل فى التكاليف اللازمة لتاسيس الوحدة اى تواجد شخصيتها المعنوية .

٢ ـ **د/١١٨٢ ـ تجارب بدء التشغيل** : ويحمل هذا الحســاب بتكاليف التجارب التى تجريها الوحدة قبل بدء التشغيل .

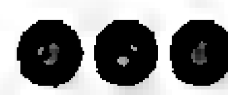
٣ ــ د/١١٨٣ ــ **ابحاث** : ويحمل هذا الحساب بتكلفة الدراسات والابحاث قبل بدء التشغيل .

٤ ــ د/١١٨٤ ــ **مستندات فنية** : ويحمل هذا الحساب بتكاليف الحصول على الوثائق والمستندات الفنية كالتصميمات الهندسية وحقوق الاختراع .

٥ ــ د/١١٨٥ **فوائد سابقة على بدء التشغيل** : وتتمثل فى الفوائد التى تتحملها الوحدة حتى تاريخ بدء التشغيل .

٦ ــ د/١١٨٦ ــ **حملة اعلانية** : ويحمل بنفقة الاعلان التى تستفيد منها اكثر من فترة مالية مثل الحملة الاعلانية المرتبطة بتقديم منتج جديد ، ومن ثم يخرج من نطاق هذا الحساب الاعلان الدورى والتذكيرى اذ يحمل على حساب مستلزمات خدمية .

وقبل صدور النظام المحاسبى كانت هذه النفقات تعتبر من الاصول الوهمية او الأرصدة المدينة الأخرى .



المبحث الثالث

المعالجة المحاسبية لعناصر الأصول الثابتة

هذا المبحث مخصص للمعالجة المحاسبية لاقتناء واعداد وتهيئة الأصول الثابتة ، ويشمل ذلك ما يلى :

١ ــ شراء الأصول الثابتة محليا .
٢ ــ شراء الأصول الثابتة من الخارج .
٣ ــ اعداد وتهيئة الأصول الثابتة .

ونرجىء المعالجة المحاسبية لتخريد وبيع الأصول الثابتة لحين التعرض لموضوع الاهلاك فى الفصل الخاص بهذا الموضوع .

الفرع الأول

شراء الأصول الثابتة محليا

قد يسبق استلام الاصول الثابتة دفع مبالغ ، ولا يجوز تحميل هذه المبالغ مباشرة على حساب « دائنون مختلفون » ، اذ افرد فى الدليل المحاسبى حساب « دفعات مقدمة د/١٢٢١ » لاثبات هذه المبالغ ، وطبقا لذلك يكون تسلسل القيود المحاسبية كما يلى :

١ ـ الدفعة المقدمة :

ا) استحقاق الدفعة المقدمة :

١٢٢	من ح/انفاق استثمارى
١٢٢١	دفعـــات مقـــدمة
٢٧٢	الى ح/دائنون مختلفون
٢٧٢١	دائنـــو شراء اصول جديدة
٢٧٢٢	دائنـــو شراء اصول قائمة

ب) سداد الدفعة :

٢٧٢	من ح/دائنون مختلفون
٢٧٢١	دائنـــو شراء اصول جديدة
٢٧٢٢	دائنـــو شراء قائمـــة
١٨٢٢	الى ح/بنك تمويل النشاط الاستثمارى

٢ ـ استلام الأصـــــل :

١٢١	من ح/تكوين سلعى
×××	(حسب نوع الاصـــــل)
١٢٢	الى ح/انفـــاق استثمارى
١٢٢١	دفعـــات مقـــدمة
٢٧٢	الى ح/دائنون مختلفون (١)
٢٧٢١	دائنـــو شراء اصول جديدة
٢٧٢٢	دائنـــو شراء اصول قائمة

وعند سداد المستحق يجعل حساب دائنين مختلفين مدينا وحســاب بنك تمويل النشاط الاستثمارى دائنا .

هذا وقد يتم شراء الاصول الثابتـة مقابل قروض ، ولا تختلف المعـالجة المحاسبية فى هذه الحالة عما سبق بيانه مع ملاحظة توسيط حسـاب « قروض طويلة الاجل ح/٢٤ » مع التحليل اللازم .

١) وذلك بالرصيد بعد خصم الدفعة المقدمة .

المثال الأول (شراء اراضى) :

تعاقدت احدى شركات القطاع العام على شراء أراضى بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه على ان تدفع ٢٠٪ من هذا المبلغ مقدما والباقي يسدد عند استلام الاراضى ، وقد دفعت الشركة مقدم الثمن بشيك . وقد تم تسليم الاراضى للشركة ودفعت باقى ثمنها بشيك . كما دفعت مصروفات التسجيل التى بلغت ٤٠٠ جنيه بشيك .

والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى علما بانه لم يتم بعد تهيئة الاراضى للاستعمال .

منه	له	مساعد	بيان	رقم
٤٠٠٠			من ح/انفاق استثمارى	١٢٢
		٤٠٠٠	دفعات مقدمة	١٢٢١
	٤٠٠٠		الى ح/دائنون مختلفون	٢٧٢
		٤٠٠٠	دائنو شراء اصول قائمة	٢٧٢٢
			(استحقاق الدفعة المقدمة لشراء اراضى)	
٤٠٠٠			من ح/دائنون مختلفون	٢٧٢
		٤٠٠٠	دائنو شراء اصول قائمة	٢٧٢
	٤٠٠٠		الى ح/بنك تمويل النشاط الاستثمارى	١٨٢٤
			(سداد الدفعة المقدمة بشيك رقم ...)	
٢٠٠٠٠			من ح/تكوين سلعى	١٢١
		٢٠٠٠٠	اراضى	١٢١١
	٤٠٠٠		الى ح/انفاق استثمارى	١٢٢
		٤٠٠٠	دفعات مقدمة	١٢٢١
	١٦٠٠٠		الى ح/دائنون مختلفون	٢٧٢
		١٦٠٠٠	دائنو شراء اصول قائمة	٢٧٢٢
			(استلام الاراضى واستحقاق باقى الثمن)	
١٦٠٠٠			من ح/دائنون مختلفون	٢٧٢
		١٦٠٠٠	دائنو شراء اصول قائمة	٢٧٢٢
	١٦٠٠٠		الى ح/بنك تمويل النشاط الاستثمارى	١٨٢٤
			(سداد باقى ثمن الاراضى بشيك رقم ...)	

منه	له	مساعد	بيـــــان	ق.م
٤٠٠			من ح/تكوين سلعى	١٢١
		٤٠٠	اراضى	١٢١١
	٤٠٠		الى ح/دائنون مختلفون	٢٧٢
		٤٠٠	دائنـــو شراء اصـــول جديدة	٢٧٢١
			(استحقاق مصروفات تسجيل الاراضى)	
٤٠٠			من ح/دائنون مختلفون	٢٧٢
		٤٠٠	دائنـــو شراء اصـــول جديدة	٢٧٢١
	٤٠٠		الى ح/بنك تمويل النشاط الاستثمارى	١٨٢٢
			(سداد مصروفات التسجيل بشيك رقم ...)	

المثال الثانى (شراء اصول ثابتة بخلاف الاراضى) :

تعاقدت أحدى شركات القطاع العام مع شركة النصر للسيارات على شراء خمس سيارات ركوب بالشروط الآتية :

١ — سعر السيارة ٤٠٠٠ جنيه .

٢ — يدفع وقت التعاقد ٣٠٪ من الثمن والباقى قرض يسدد بعـد ثلاث سنوات من استلام السيارات .

فاذا علمت ان الشركة استلمت السيارات ، ودفعت الضرائب عليها وقدرها ٢٠٠ جنيه نقدا من صندوق الادارة ، وبدأت فى اســتخدامها ، فالمطلوب القيــود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى .

منه	له	تفاصيل	بيان	د . م
٦٠٠٠			من ه / انفاق استثمارى	١٢٢
		٦٠٠٠	دفعات مقدمة	١٢٢١
	٦٠٠٠		الى ه / دائنون مختلفون	٢٧٢
		٦٠٠٠	دائنو شراء أصول جديدة	٢٧٢١
			(استحقاق الدفعة المقدمة لشراء سيارات)	
٦٠٠٠			من ه / دائنون مختلفون	٢٧٢
		٦٠٠٠	دائنو شراء أصول جديدة	٢٧٢١
	٦٠٠٠		الى ه / بنك تمويل النشاط الاستثمارى	١٨٢٢
			(سداد الدفعة المقدمة بشيك رقم ...)	
٢٠٠٠٠			من ه / تكوين سلعى	١٢١
		٢٠٠٠٠	وسائل نقل وانتقال	١٢١٤
	٦٠٠٠		الى ه / انفاق استثمارى	١٢٢
		٦٠٠٠	دفعات مقدمة	١٢٢١
	١٤٠٠٠		الى ه / قروض محلية طويلة الأجل	٢٤١
		١٤٠٠٠	لشراء أصول جديدة	٢٤١١
			(استلام السيارات وقيد باقى الثمن كقرض)	
٢٠٠			من ه / ضرائب أخرى	٣٥١٤
	٢٠٠		الى ه / دائنون متنوعون	٢٦٣
		٢٠٠	مصلحة الضرائب ـ ضرائب أخرى	٢٦٣٢٢٣
			(استحقاق الضريبة على سيارات الركوب)	
٢٠٠			من ه / دائنون متنوعون	٢٦٣
		٢٠٠	مصلحة الضرائب ـ ضرائب أخرى	٢٦٣٢٢٣
	٢٠٠		الى ه / صندوق الادارة	١٢١٤
			(سداد الضريبة على السيارات نقدا)	
٢٠٠٠٠			من ه / وسائل نقل وانتقال	١١٤
	٢٠٠٠٠		الى ه / تكوين سلعى	١٢١
		٢٠٠٠٠	وسائل نقل وانتقال	١٨١١
			(البدء فى استخدام السيارات)	

الفـــرع الثانـــى

شراء الأصـــول الثابتـــة من الخارج

تبويب حساب الاعتمادات المستندية لشراء أصول ثابتة :

فى حالة استيراد أصول ثابتة يفتح حساب « اعتمادات مستندية لشراء أصـــول ثابتـــة حـ / ١٢٢٢ » لاثبات وتجميع تكلفة هذه الأصول حتى وصولها لمخازن الوحدة . وطبقا لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبى ينقســـم هذا الحساب الى :

١ ــ **حساب ١٢٢٢١ ــ اعتمادات مستندية :** يبين هذا الحساب تكلفة الأصول المســـتوردة من تاريخ فتح الاعتماد حتى الاســـتلام النهائى بالمخازن ، وذلك بدون الرســـوم الجمركية .

٢ ــ **حساب ١٢٢٢٢ ــ رسوم جمركية :** يخصص هذا الحساب لاثبات الرسوم الجمركية الخاصة بالحساب السابق .

القواعد الخاصة بالاعتمادات المستندية لشراء أصول ثابتـــة :

١ ــ تخصيص هذا الحســـــاب لعمليات اســـتيراد الأصـــول الثابتـــة : اما عمليات استيراد المستلزمات الســـلعية والبضـــائع بغرض البيع فقد خصـــص لها النظام حساب « اعتمادات مستندية لشراء بضـــائع حـ / ١٣٦ » ، وذلك تمشـــيا مع السمة العامة للنظام وهى التفرقة بين عمليـــات النشاط الاســـتثمارى وعمليات النشـــاط الجارى .

٢ ــ **فصـــل الرســـوم الجمركيـــة فى حســـاب خاص :** يســـتفاد من تبويب حساب الاعتمادات لشراء اصـــول ثابتـــة فصـــل الرســـوم الجمركية وتحميلها على حساب « رسوم جمركية حـ / ١٢٢٢٢ » ، وذلك لان هذه الرســـوم وان كانت تعتبر من بنود التكلفة على مستوى الوحدة الاقتصادية الا أنها لا تعتبر كذلك على المستوى القومى . ويلاحظ أن هذا الأسلوب متبع ايضا بالنسبة لحساب « اعتمادات مستندية لشراء بضائع حـ / ١٣٦ » .

٣ ــ **اســـتخدام حســـاب جارى دائن مقابل اعتمادات مســـتندية :** قـــد لا تخصم قيمة الاعتمادات كليا أو جزئيا من حساب الوحـــدة الاقتصـــادية لدى البنك ، ولكن يقـــوم البنك بالتمويل الكلى أو الجـــزئى للاعتمـــاد بمنح الوحـــدة تســـهيلا ائتمانيا معينا ، وفى هـــذه الحالة نرى اســـتخدام حســـاب « جارى دائن مقـــابل اعتمادات مستندية حـ / ٢٥٣ » .

ويلاحظ ان النظـام – فى صـدد شرحه لهـذا الحسـاب – اشـار الى اسـتخدامه بخصوص تمويل « اعتمادات مسـتندية لشراء بضـائع حـ / ١٣٦ » ، ولم يتعرض لموضوع تمويل « اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة حـ / ١٢٢٢ » ، وليس هناك مفر من اسـتخدام نفس الحسـاب بخصـوص تمويل الاعتمادات من النوع الاخير بواسطة البنك .

المعالجـة المحاسـبية للاعتمادات المستندية :

١ – فتح الاعتماد المسـتندى وسـداد قيمتـه من الحسـاب الجـارى :

بفرض ان الوحدة الاقتصادية فتحت اعتمادا مستنديا لدى أحـد بنوك القطاع العام لحسـاب أحد موردى الخارج وسـددت قيمته كليا أو جزئيـا ، فيقيـد استحقاق ما تقرر سـداده باذن التوجيه الآتى :

من حـ / اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة	١٢٢٢
اعتمادات مسـتندية	١٢٢٢١
الى حـ / دائنـون مختلفـون	٢٧٢
دائنـو شراء اصـول جـديدة	٢٧٢١

ويقيد سـداد اى خصـم قيمة الاعتماد كليا أو جزئيا من الحسـاب الجـارى بالبنك بجعل حسـاب « دائنـون مختلفون » مدينا وحساب « بنك تمويل النشـاط الاسـتثمارى » دائنـا .

واذا تم تمويل الاعتماد كليا أو جزئيا بواسـطة البنك يقيد مقـدار التسـهيل الائتمانى باذن التوجيه الآتى :

من حـ / اعتمادات مسـتندية لشراء اصـول ثابتـة	١٢٢٢
اعتمادات مسـتندية	١٢٢٢١
الى حـ / جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية	٢٥٣

وبعد انتهاء فترة التسـهيل الائتمانى يخصـم البنك المستحق من الحسـاب الجارى ويخطر بذلك الوحدة الاقتصادية ، ويثبت ذلك باذن التوجيه الآتى :

من حـ / جارى دائن مقـابل اعتمادات مسـتندية	٢٥٣
الى حـ / بنك تمويل النشـاط الاسـتثمارى	١٨٢٢

٢ ــ عمـــولة ومصروفات البنك : يتيـــد استحقاق عمـــولة ومصروفات البنك الخاصـــة بالاعتماد باذن التوجيه الآتى :

من هـ / اعتمادات مســتندية لشراء اصـــول ثابتـــة	١٢٢٢
اعتمادات مســـتندية	١٢٢٢١
الى هـ / دائنـــون مختلفـــون	٢٧٢
دائنـــو شراء اصـــول جـــديدة	٢٧٢١

ويقيد خصم هذه العمولة والمصروفات من الحســـاب الجارى بالبنك بجعـــل حســـاب « دائنـــون مختلفـــون » مدينـــا وحســـــاب « بنك تمـــويل النشـــاط الاستثمارى » دائنـــا .

٣ ــ استحقاق الرسوم الجمركية عنـــد وصـــول الأصول وســـدادها : يقيـــد استحقاق هذه الرسوم باذن التوجيه الآتى :

من هـ / اعتمادات مستندية لشراء اصـــول ثابتـــة	١٢٢٢
رســـــوم جمركيـــة	١٢٢٢١
الى هـ / دائنـــون متنوعـــون	٢٦٣
مصلحة الجمارك ــ رسوم جمركية على اصول ثابتة	٢٦٣٣١

واذا تم سداد هذه الرســـوم لمصـــلحة الجمارك بشـــيك فان ذلك يثبت باذن التوجيـــه الآتى :

من هـ / دائنـــون متنوعـــون	٢٦٣
مصلحة الجمارك ــ رســـوم جمركية على اصول ثابتة	٢٦٣٣١
الى هـ / بنك تمويل النشاط الاستثمارى	١٨٢٢

أما اذا تم تسوية الرســـوم المســـتحقة من الامانات السابق دفعهـــا وتحميلها على حســـاب « مدينون متنوعون ـــ مصـــلحة الجمارك ــ أمانات حـ / ١٦٣٣ » (١) ، فيتم ذلك باذن التوجيه الآتى :

من هـ / دائنـــون متنوعـــون	٢٦٣
مصلحة الجمارك ــ رســـوم جمركية على اصول ثابتـــة	٢٦٣٣١
الى هـ / مدينـــون متنوعـــون	١٦٣
مصـــلحة الجمارك ــ امـــانات	١٦٣٣

(١) أنظر حساب « مدينون متنوعون » فى المبحث الثالث ــ الفصل الثالث من هذا الباب .

٤ ـ **مصروفات الأصول** : مثل مصاريف نقلها الى مخازن الوحدة الاقتصادية ، فبفرض أن هذا النقل تم بواسطة شركة قطاع عام كمتعهد للنقل فان ذلك يتم باذن التوجيه الآتى :

من هـ / اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة	**١٢٢٢**
اعتمادات مستندية	**١٢٢٢١**
الى هـ / دائنون مختلفون	**٢٧٢**
دائنو شراء اصول جديدة	**٢٧٢١**

ويقيد السداد كما هو معروف بجعل حساب « دائنون مختلفون » مدينا وحساب « بنك تمويل النشاط الاستثمارى » دائنا .

٥ ـ **وصول الأصول واضافتها للمخازن** : يقيد وصول الأصول واضافتها للمخازن باذن التوجيه الآتى :

من هـ / تكوين سلعى	**١٢١**
(مع التحليل حسب نوع الأصول)	
الى هـ / اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة	**١٢٢٢**
اعتمادات مستندية	**١٢٢٢١**
رسوم جمركية	**١٢٢٢٢**

وفى حالة وصول الأصول الخاصة باعتماد مستندى واحد على دفعات يراعى اقفال حساب الاعتماد بتكلفة الدفعة الواردة .

مثال :

تعاقدت احدى شركات القطاع العام مع احد الموردين بالخارج على استيراد ١٠ آلات متجانسة من آلات النشاط الانتاجى بالشروط الآتية :

١ ـ ثمن الآلة الواحدة ٤٠٠٠ جنيه تسليم ميناء الاسكندرية .

٢ ـ ان يتم ارسال ستة آلات خلال شهرين .

وقامت الشركة بفتح اعتماد بالمستحق (٤٠٠٠٠ جنيه) لحساب المورد وخصم البنك قيمة الاعتماد من الحساب الجارى وذلك علاوة على عمولة البنك ومصروفاته التى بلغت ٢٠٠٠ جنيه .

وقد وصلت ستة آلات ودفعت الشركة بخصوصها ٨٠٠٠ جنيه رسوم جمركية و ٤٠٠ جنيه تأمين وشحن لمخازن الشركة .

والمطلوب قيود اليومية لاثبات هذه العمليات كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى .

منه	له	مساعد	بيان
٤٢٠٠٠			من هـ / اعتمادات م . لشراء أ . ثابتة
		٤٢٠٠٠	اعتمادات مستندية
	٤٢٠٠٠		الى هـ / دائنون مختلفون
		٤٢٠٠٠	دائنو شراء أصول جديدة
			(فتح اعتماد مستندى رقم ... لشراء آلات بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه وعمولة ومصروفات البنك وقدرها ٢٠٠٠ جنيه)
٤٢٠٠٠			من هـ / دائنون مختلفون
		٤٢٠٠٠	دائنو شراء أصول جديدة
	٤٢٠٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الاستثمارى
			(خصم قيمة الاعتماد وعمولة ومصروفات البنك ـ اشعار خصم رقم ...)
٨٠٠٠			من هـ / اعتمادات م . لشراء ا . ثابتة
		٨٠٠٠	رسوم جمركية
	٨٠٠٠		الى هـ / دائنون متنوعون
		٨٠٠٠	مصلحة الجمارك ـ رسوم جمركية على ا . ثابتة
			(استحقاق الرسوم الجمركية ـ قسيمة رقم ...)
٨٠٠٠			من هـ / دائنون متنوعون
		٨٠٠٠	مصلحة الجمارك ـ رسوم جمركية على ا . ثابتة
	٨٠٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الاستثمارى
			(سداد الرسوم الجمركية ـ شيك رقم ...)

منه	له	مساعد	بيـــان
٤٠٠			من هـ / اعتمادات م . لشراء أ . ثابتـة
		٤٠٠	اعتمادات مستندية
	٤٠٠		الى هـ / دائنون مختلفون
		٤٠٠	دائنو شراء اصول جديدة
			(استحقاق مصروفات التامين والشحن)
٤٠٠			من هـ / دائنون مختلفون
		٤٠٠	دائنو شراء اصول جديدة
	٤٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الاستثمارى
			(سداد مصروفات التامين والشحن ـ شيك رقم ...)
٣٣٦٠٠			من هـ / تكوين سلعى
		٣٣٦٠٠	آلات ومعدات
	٣٣٦٠٠		الى هـ / اعتمادات م . لشراء أ ثابتة
		٢٥٦٠٠	اعتمادات مستندية
		٨٠٠٠	رسوم جمركية
			(تكاليف ستة آلات مستوردة اودعت بالمخازن ـ اشعار استلام رقم ...)

ويلاحظ على الحل ان تكاليف الآلات التى وصلت قد حسبت طبقا لما يلى :

قيمة الاعتماد (٤٠٠٠ × ٦)	= ٢٤٠٠٠
عمولة ومصروفات البنك (٢٠٠٠ × $\frac{٦}{١٠}$)	= ١٢٠٠
رسوم جمركية	= ٨٠٠٠
تأمين وشحن	= ٤٠٠
اجمالى التكاليف	= ٣٣٦٠٠

وقيد مبلغ ٢٥٦٠٠ جنيه لحساب « اعتمادات مستندية » ومبلغ ٨٠٠٠ جنيه لحساب « رسوم جمركية » .

ويلاحظ ان حساب الاعتمادات المستندية لشراء أصول ثابتة لازال مدينـا بمبلغ ١٦٨٠٠ جنيه ، وهو يمثل تكلفة اربع آلات لم تصل بعد ، وتتمثل فيما يلى :

قيمة الاعتماد (٤٠٠٠ × ٤)	١٦٠٠٠ =
عمولة مصروفات البنك (٢٠٠٠ × ٤/١٠)	٨٠٠ =
اجمالى التكاليف	١٦٨٠٠ =

الفرع الثالث

اعداد وتهيئة الأصول الثابتة

بعد استلام او وصول عناصر الأصول الثابتة يتم اعداد وتهيئة الأصول الثابتة ، وهذا قد يتم بواسطة اجهزة الوحدة او بواسطة الغير .

١ – **بواسطة اجهزة الوحدة :** قد يتم الاعداد والتهيئة داخليا اى بواسطة اجهزة الوحدة ، فيصدر اوامر شغل خاصة ، ويعالج الأمر اجرائيا ومحاسبيا كمشغولات داخلية طبقا للاطار التالى (١) .

أ) يمسك فى قسم التكاليف دفتر استاذ مساعد المشغولات يضم حسابات أو بطاقات لحصر تكلفة كل مشغولة من الاستخدامات المختلفة .

ب) بالنسبة للحسابات المالية يتم تحميل تكاليف المشغولات على الاستخدامات المختلفة أى دون تفرقة بين الاستخدامات الخاصة بهذه المشغولات والاستخدامات الخاصة بالانتاج بغرض البيع .

جـ) بتحليل بنود الاستخدامات على حسابات المراقبة ثم على حسابات المشغولات فى دفتر الاستاذ المساعد يمكن حصر تكلفة العمليات الراسمالية وتكلفة كل مشغولة داخلية .

د) عند اتمام كل مشغولة يخطر قسم التكاليف الحسابات المالية بتكلفة انتاجها . وطبقا لهذه الاخطارات يتم اثبات المشغولات الداخلية التامة المتمثلة فى اعداد وتهيئة الأصول الثابتة كما يلى :

---

(١) لمزيد من التفاصيل انظر المبحث الخاص بالمشغولات الداخلية فى المبحث الرابع – الفصل الاول – الباب الخامس .

١٢١		من هـ / تكوين سـلعى (مع بيان الأصل والتحليل اللازم) الى هـ / مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
٤١٥		

٢ ــ بواسطة الغير : وقد يتم الاعداد والتهيئة بواسطة الغير ، فتقيد التكاليف فى هذه الحالة من واقع المستندات كما يلى :

١٢١		من هـ / تكوين سـلعى (مع بيان الأصل والتحليل اللازم)
٢٧٢		الى هـ / دائنون مختلفـون
٢٧٢١		دائنو شراء اصـول جديدة

وعند تسديد المستحقات للغير يجعل حساب « دائنون مختلفون » مدينا وحساب « بنك تمويل النشاط الاستثمارى » دائنا .

وعند البدء فى استخدام الاصول الثابتة يتعين اخطار ادارة الحسابات بذلك لقيد التكاليف على حسابات الاصول المختلفة مع التحليل اللازم .

مثـــال :

نفرض فى المثال السابق ان تهيئة واعداد الآلات الست السابق استيرادها قد تكلف مايلى :

١ ــ ٢٠٠٠ جنيه بواسطة اجهزة الوحدة ، وذلك طبقا لاخطارات قسم التكاليف .

٢ ــ ١٠٠٠ جنيه بواسطة الغير ، وذلك طبقا للمستندات المقدمة منهم ، ولم يسدد هذا المبلغ بعد .

فاذا علمت ان الآلات قد بدء فى استخدامها ، فالمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

منـه	لـه	مساعد	بيـان
٢٠٠٠			من هـ / تكوين سـلعى
		٢٠٠٠	آلات ومعـدات
	٢٠٠٠		الى هـ / مشغولات داخلية تامة
			(تكاليف اعداد الآلات طبقا لاخطار التكاليف رقم ...)

منه	له	مساعد	بيان
١٠٠٠			من ح / تكوين سلعي
		٩٠٠٠	آلات ومعدات
	١٠٠٠		الى ح / دائنون مختلفون
		١٠٠٠	دائنو شراء أصول جديدة
			(تكاليف اعداد الآلات بواسطة الغير بفاتورة رقم ...)
٣٦٦٠٠			من ح / آلات ومعدات
	٣٦٦٠٠		الى ح / تكوين سلعي
		٣٦٦٠٠	آلات ومعدات
			(البدء في استخدام الآلات طبقا لاخطار رقم ...)

●●●

الفصل الثانى

المخــــزون

تقوم الوحدات الاقتصادية التى تمارس نشاطا صناعيا بشراء المستلزمات السلعية (الخامات وما فى حكمها) وايداعها بالمخازن ، وبديهى يعقب ذلك سحب هذه المستلزمات وتشكيلها فى مراحل انتاجية متعاقبة تشكيلا يؤدى فى النهاية الى خلق منتج أو منتجات تامة يتم بيعها بواسطة الوحدة . وفى ختام كل سنة مالية يتبقى لدى الوحدة انتاج غير تام ومنتجات تامة لم يتم بيعها حتى ذلك التاريخ ، اما الوحدات التى تمارس نشاطا تجاريا فتنحصر حركة البضائع بها فى عملية الشراء والتخزين ثم البيع .

وقد تقوم الوحدة ، بغض النظر عن طبيعة نشاطها ، بشراء ما يلزمها من مستلزمات سلعية أو بضائع من الاسواق الخارجية عن طريق فتح الاعتمادات المستندية .

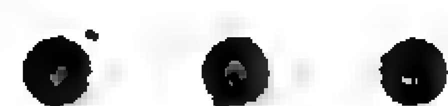
هذا وقد تقوم الوحدة بارسال بعض المستلزمات السلعية للغير لاجراء عمليات تشغيله ، أو ارسال بضائع للغير لأى سبب كان مثل بيعها لحساب الوحدة مقابل عمولة .

من هذا العرض يمكن ادراك أنواع حسابات المخزون التى حددها النظام المحاسبى الموحد ، وهى حسابات « مخازن مستلزمات سلعية حـ / ١٣١ » و « مخزون انتاج غير تام حـ / ١٣٢ » و « مخزون انتاج تام حـ / ١٣٣ » و « بضائع لدى الغير حـ / ١٣٤ » و « مخزون بضائع بغرض البيع حـ / ١٣٥ » و « اعتمادات مستندية لشراء بضائع حـ / ١٣٦ » و « حركة الانتاج التام بسعر البيع حـ / ١٣٧ » .

ويفضل استخدام اصطلاح « مخزن » للحساب الذى يمثل حركة المواد لامساكه بطريقة الجرد الدفترى المستمر ، فرصيد الحساب فى تاريخ معين يمثل تكلفة المواد بالمخزن فى ذلك التاريخ ، أما اصطلاح « مخزون » فيستخدم بالنسبة للحساب الذى يثبت فيه نتائج الجرد الفعلى للمخزون ، ويتم تسويته فى نهاية العام باستخدام حساب التغير فى المخزون .

وفى ضوء تبويب حسابات المخزون بالدليل المحاسبى نقسم هذا الفصل الى المباحث الآتيـة :

المبحث الأول	:	مخـازن المستلزمات السـلعية
المبحث الثانى	:	مخـزون الانتاج التـام وغير التـام والبضـائع بغـرض البيـع
المبحث الثالث	:	بضـائع لـدى الغـير
المبحث الرابع	:	الاعتمادات المستندية لشراء البضـائع
المبحث الخامس	:	حركة الانتـاج التـام بسـعر البيـع .



المبحـث الأول

مخـازن المسـتلزمات السـلعية

هذا المبحث مخصص للجوانب المحاسبية الخاصة بحساب « مخازن المستلزمات السلعية حـ / ١٣١ » ، ونقسمه تبعا لما يلى :

١ ــ تبويب مخازن المستلزمات السـلعية .
٢ ــ القواعد الخاصة بمخازن المستلزمات السلعية .
٣ ــ المعالجة المحاسبية لحركة مخازن المستلزمات السلعية .

الفـرع الأول

تبويب مخـازن المسـتلزمات السـلعية

ينقسم مخزن المستلزمات السلعية الى عـدة مخـازن بحسـب أنواع هـذه المسـتلزمات كما يلى :

اولا ــ حساب ١٣١١ ــ مخـزن الخامات :

يظهر هذا الحساب حـركة الخامات التى تسـتخدمها الوحـدة فى نشاطهـا الانتاجى ، وينقسـم الى حسـابين جزئيين كالآتى :

١٣١١١	مخـزن الخامـات الرئيسـية
١٣١١٢	مخـزن الخامـات المسـاعدة

ثانيا — حساب ١٣١٢ — مخزن الوقود :

يظهر هذا الحساب حركة الوقود بانواعه المختلفة ، مثل الفحومات والمواد البترولية وغير ذلك .

ثالثا — حساب ١٣١٣ — مخزن قطع الغيار والمهمات :

يبين هذا الحساب حركة قطع الغيار ومواد الصيانة والمهمات المتنوعة ، وينقسم الى حسابين جزئيين كالآتي :

١٣١٣١	مخزن قطع الغيار ومواد الصيانة
١٣١٣٢	مخزن المواد والمهمات المتنوعة

رابعا — حساب ١٣١٤ — مخزن مواد التعبئة والتغليف :

يظهر هذا الحساب حركة مواد التعبئة والتغليف المستهلكة والمتداولة ، وينقسم الى الحسابين الجزئيين الآتيين :

١٣١٤١	مخزن مواد تعبئة وتغليف مستهلكة
١٣١٤٢	مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة

خامسا — حساب ١٣١٥ — مخزن المخلفات :

يظهر هذا الحساب حركة المخلفات وقد تكون هذه المخلفات من النشاط الانتاجي او من المشتريات ، ويتم اثبات حركة هـذا المخزن على اساس القيمة التقديرية للمخلفات ، وهى — طبقا للنظام المحاسبى — متوسط اسعار البيع فى العام السابق .

الفرع الثانى

القواعد الخاصة بمخازن المستلزمات السلعية

يتضمن النظام المحاسبى الموحد قواعد او اتجاهات عامة تحكم المعالجة المحاسبية لحركة مخازن المستلزمات السلعية يمكن تلخيصها فيما يلى :

اولا — اسلوب الجرد الدفترى المستمر :

تظهر هذه الحسابات حركة المستلزمات السلعية بنتيجة لتطبيق اسلوب الجرد الدفترى المستمر ، فتجعل حسابات المخازن مدينة بتكلفة المستلزمات اول السنة المالية

وتكلفة المشتريات وتكلفة المرتد من المراكز الى المخازن ، وتجعل حسابات المخازن دائنة بتكلفة المستلزمات المنصرفة من المخازن الى المراكز وتكلفة المستلزمات المباعة . ويجب ان يطابق ارصدة المخازن فى نهاية السنة المالية مع تكلفة الموجود الفعلى بالمخازن مع تسوية فروق الجرد .

ويلاحظ أنه اذا كانت التكلفة هى اساس تطبيق الجرد المستمر بالنسبة لمخازن الخامات والوقود وقطع الغيار والمهمات ومواد التعبئة والتغليف ، فان القيمة التقديرية للمخلفات هى اساس تطبيق هذا الأسلوب بالنسبة لمخزن المخلفات .

ثانيا ـ تكلفة مشتريات المستلزمات السلعية :

تستخرج هذه التكلفة على اساس فواتير الشراء مضافا اليها مصروفات الشراء المباشرة حتى تصل هذه المشتريات الى مخازن الوحدة المشترية . ولا تدخل ضمن هذه التكلفة فوائد التمويل .

وبخصوص مصروفات الشراء ، يلاحظ ان النظام المحاسبى لم يتعرض لكيفية معالجة نقل المستلزمات السلعية بواسطة وسائل تملكها الوحدة ، ونرى تقدير مقابل لهذا النقل وادخاله ضمن تكلفة المستلزمات مع جعل حساب « خدمات مباعة حـ / ٤١٧ » دائنا وذلك حتى تتصف تكلفة المشتريات بالموضوعية دون تفرقة بين النقل بواسطة سيارات تملكها الوحدة وسيارات تستأجرها من الغير .

ثالثا ـ تكلفة المستلزمات المنصرفة من المخازن :

تحسب هذه التكلفة على اساس المتوسط المتحرك ، وهو المتوسط المرجح لسعر الشراء بعد كل اضافة ، اى :

$$\frac{\text{تكلفة الرصيد + تكلفة الكمية المضافة}}{\text{كمية الرصيد + الكمية المضافة}}$$

ولبيان كيفية تطبيق ذلك نفرض أن رصيد احد الاصناف كان فى تاريخ معين ٣٠٠ وحدة وتكلفة الوحدة ٢٠٠ر٤ جنيه ، وفى تاريخ لاحق تم شراء واضافة ٧٠٠ وحدة وتكلفة الوحدة ٣٠٠ر٤ جنيه ، وفى تاريخ تالى تم صرف ٦٠٠ وحدة ، فيحسب المتوسط وتكلفة المنصرف كما يلى :

$$\text{المتوسط المتحرك بعد الاضافة} = \frac{٣٠٠ \times ٤ر٢٠٠ + ٧٠٠ \times ٤ر٣٠٠}{٣٠٠ + ٧٠٠}$$

= ٢٧٠ر٤ جنيه

تكلفة الكمية المنصرفة = ٦٠٠ وحدة × ٢٧٠ر٤ جنيه

= ٢٠٠ر٢٥٦٢ جنيه

وطبقا لذلك يكون رصيد كل مخزن من مخازن المستلزمات السلعية ممثلا لتكلفة ما يفترض تواجده من هذه المستلزمات بالمخزن مقومة على اساس المتوسط المتحرك .

رابعا — توسيط حساب الموردين :

يلزم توسيط هذا الحساب بالنسبة لمشتريات جميع المستلزمات السلعية والبضائع كما يلزم تقسيم حساب الموردين بحسب القطاعات كما سبق أن بينا عند شرح هذا الحساب ، وذلك بغرض اعداد وتبويب الموازنة النقدية .

الفـــرع الثالث

المعالجة المحاسـبية لحركة مخازن المستلزمات السـلعية

نعرض فيما يلى المعالجة المحاسبية لحركة مخازن المستلزمات السلعية ، مؤجلين بيان معالجة صرف هذه المستلزمات وتسوية فروق الجرد الخاصة بها لحين التعرض لحساب « مستلزمات سـلعية حـ / ٣٢ » (١) ، وكذلك معالجة بيع عناصر المستلزمات السلعية لحين التعرض لحساب « ايرادات تحويلية حـ / ٤٤ » (٢) .

اولا — شراء المستلزمات السـلعية وايداعها بالمخازن :

يتم شراء هذه المستلزمات محليا أو من الاسواق الخارجية ، وسنبين كيفية معالجة المشتريات الخارجية عند شرح حسـاب « الاعتمادات المستندية لشراء بضـائع » .

وعند الشراء محليا يتم توسيط الموردين ، نبفرض شراء خامات بالأجل من احدى شركات القطاع العام يكون اذن التوجيه المحاسبى كما يلي :

من حـ / مخـزن الخـامات		١٣١٤
الى / موردى ق.ع. اتصـال		٣٦١١٢
شركة ...		× ×

ثانيا — دفع مبالغ مقدمة لشراء مستلزمات سـلعية :

قد تدفع الوحدة الاقتصادية لمورديها مبالغ تحت ذمة توريد مستلزمات سلعية ، وتعالج هذه المدفوعات مباشرة فى حساب الموردين ، نبفرض ان الوحدة دفعت بشيك

(١) انظر الفصل الثانى — الباب الرابع .

(٢) انظر الفصل الثالث — الباب الخامس .

مبلغا لشركة قطاع عام تحت ذمة توريد خامات رئيسية يقيد ذلك باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من هـ / موردو ق.ع اعمال شركة ...	٤٦٦٤٢
	× ×
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

وعند توريد هذه الخامات يجعل حساب مخزن الخامات مدينا وحساب الموردين دائنا ، واذا لم يتم التوريد حتى نهاية السنة المالية فان الارصدة المدينة للموردين تظهر كارصدة شاذة فى جانب الاصول بالميزانية وتحت اسم « موردون » اى دون اجراء مقاصة بين الارصدة العادية والشاذة للموردين .

ثالثا — مردودات ومرتجعات المشتريات :

لم يخصص النظام المحاسبى حسابات لاثبات مردودات ومرتجعات المشتريات على غرار ما اتبعه بالنسبة للمبيعات ، لذلك تقيد هذه المردودات والمرتجعات بقيد عكسى لقيد الشراء . واذا كانت الوحدة تتبع فى هذا الصدد الاسلوب الرقابى السليم الذى يقضى بعدم اثبات المشتريات الا بعد اجراءات الفحص والاستلام فان ما يثبت كمشتريات هو تكلفة الاصناف المقبولة والمودعة فى المخزن ، وتكون مستندات القيد هى الفاتورة واشعار المردودات أو المرتجعات .

رابعا — شراء المستلزمات السلعية للاستخدام مباشرة :

قد تستدعى ضرورات العمل شراء بعض المستلزمات لاستخدامها مباشرة فى النشاط الانتاجى ، ونرى تحميلها مباشرة على حساب « مستلزمات سلعية حـ / ٣٢ » لعدم وجود اية علاقة بين هذه المشتريات وحركة المخازن (١) .

خامسا — ايداع المخلفات بالمخزن :

طبقا لنظرة النظام المحاسبى الموحد للمخلفات يتعين التفرقة بين « مخلفات الانتاج » و « مخلفات المشتريات » . فطبقا لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبى تعالج مخلفات الانتاج كأحد بنود ايرادات النشاط الجارى (٢) . فبعد تقييم هذه المخلفات بقيمتها البيعية يقيد اشعار اضافتها لمخزن المخلفات باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من هـ / مخزن المخلفات	١٢١٥
الى هـ / مخلفات انتاج	٤٩٩

(١) انظر الفصل الثانى — الباب الرابع .

(٢) انظر المبحث السابع — الفصل الاول — الباب الخامس .

اما مخلفات المشتريات فلم يتعرض النظام المحاسبى لمعالجتها ، ونرى معالجتها طبقا للاسلوب التقليدى المتعارف عليه بخصوص المخلفات عموما ، اذ تعالج هذه المخلفات باحدى طريقتين ، طبقا لسياسة الاهمية النسبية ، فتستخدم الطريقة الأولى اذا كانت المخلفات تافهة القيمة ، وبمقتضاها لا تقدر قيمة لهذه المخلفات عند الشراء على أن تتحمل المستلزمات المشتراة بكل تكاليف الشراء ، ويستخدم الاسلوب الكمى لمراقبة حركة هذه المخلفات بالمخزن .

وتستخدم الطريقة الثانية اذا كانت المخلفات لها قيمة اقتصادية ، وبمقتضى هذه الطريقة تقدر المخلفات عند الشراء على أساس قيمتها البيعية على أن تعالج هذه القيمة كتسوية أو تخفيض لتكاليف شراء المستلزمات السلعية ، وايضاحا لذلك نفرض ان الوحدة الاقتصادية اشترت بالاجل خامات من احدى شركات القطاع العام بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، وقدرت مخلفات هذه المشتريات بمبلغ ١٠٠ جنيه فيكون اذن التوجيه المحاسبى كما يلى :

منه	له	مساعد	بيان
٢٩٠٠			من ح / مخزن الخامات
١٠٠			من ح / مخزن المخلفات
	٣٠٠٠		الى ح / موردو ق.ع. اعمال
		٣٠٠٠	شركة ....

واذا تم التصرف فى المخلفات باعادة استخدامها فى نشاط الوحدة الاقتصادية يتم تحميلها على حساب « مستلزمات سلعية ــ مخلفات ح / ٣٢٥ » (١) ، اما اذا تم التصرف فى هذه المخلفات ببيعها فيعالج ذلك كما سنوضح عند شرح حساب « ايرادات متنوعة ــ أرباح بيع مخلفات ح / ٤٤٦١ » (٢) .

مثـــال :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام خلال فترة معينة ، والمطلوب القيود كما تظهر بافون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

أولا : اشترت الشركة بالاجل مستلزمات سلعية أودعت بالمخازن كما يلى :

١ ــ قطع غيار من احدى شركات القطاع العام بمبلغ ٩٨٥٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وقدرت تكاليف نقلها بواسطة سيارات الشركة (المشترية) بمبلغ ١٥٠ جنيه ، وقدرت مخلفات هذه المشتريات بمبلغ ١٠٠ جنيه اودعت بالمخزن .

(١) انظر الفصل الثانى ــ الباب الرابع .

(٢) انظر المبحث الثالث ــ الفصل الثالث ــ الباب الخامس .

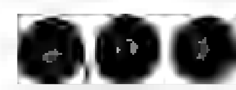
٢ ــ مواد تعبئة وتغليف من احدى شركات القطــاع العام بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وبلغت تكاليف نقلهــا طبقا لفاتورة متعهد النقل (شركة قطاع خاص) مبلغ ١٠٠ جنيه .

ثانيا ــ بلغت القيمة التقديرية لمخلفات النشـــاط الانتاجى ٥٠٠ جنيه أودعت بالمخـــزن .

ثالثا ــ دفعت الشركة لاحـدى شركات القطاع العـام مبلغ ١٠٠٠ جنيه تحت ذمة توريد خامات ، وفى تاريخ لاحق تم توريد هذه الخامات وبلغت قيمتها طبقا للفاتورة ٤٠٠٠ جنيه ، وسدد المستحق للمورد .

منـه	لـه	مساعد	بيـــان
٩٩٠٠			من ح / مخزن قطع الغيار والمهمات
١٠٠			من ح / مخزن المخلفـات
	٩٨٥٠		الى ح / موردو ق.ع اعمـال
		٩٨٥٠	شركة ...
	١٥٠		الى ح / خدمات مباعة
			(شراء قطـع غيـــار بفاتـــورة رقـم ... وتكاليف نقلها بواسطة سـيارات الشركة مع تقـدير قيمـة المخلفـــات)
٣١٠٠			من ح / مخزن مواد تعبئـة وتغليف
	٣٠٠٠		الى ح / موردو ق . ع اعمــال
		٣٠٠٠	شركة ...
	١٠٠		الى ح / موردو ق . خــاص
		١٠٠	شركة ...
			(شراء مــواد تعبئــة وتغليف بفاتـــورة رقــم ... وتكاليف نقلها بفاتورة رقم ...)
٥٠٠			من ح / مخـزن المخلفــات
	٥٠٠		الى ح / مخلفـات انتــاج
			(ايــداع المخلفــات باشــعار اضــافة رقم ...)

منه	له	مساعد	بيان
١٠٠٠			من هـ / موردو ق . ع . اعمال
		١٠٠٠	شركة ...
	١٠٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
			(شيك رقم ... تحت ذمة توريد خامات)
٤٠٠٠			من هـ / مخزن الخامات
	٤٠٠٠		الى هـ / موردو ق . ع . اعمال
		٤٠٠٠	شركة ...
			(شراء خامات مساعدة بفاتورة رقم ...)
٣٠٠٠			من هـ / موردو ق . ع . اعمال
		٣٠٠٠	شركة ...
	٣٠٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
			(شيك رقم ... سدادا لرصيد شركة ...)



المبحث الثانى

مخزون الأنتاج التام وغير التام والبضائع بغرض البيع

تعريف وتقويم الأنتاج التام :

عرف النظام المحاسبى الانتاج التام بانه ما تنتجه الوحدة من منتجات نهائية بغرض البيع ، أو التأجير أو التوريد ، كذلك يعتبر انتاجا تاما « المنتجات نصف المصنوعة » ، وهى المنتجات التى اجريت عليها عمليات صناعية جعلتها قابلة للبيع على حالتها ، كما يمكن أن تجرى عليها عمليات اخرى داخل الوحدة لتحويلها الى منتج نهائى . ومن هذا التعريف يتضح ان معيار التفرقة بين الانتاج التام والانتاج غير التام هو امكانية البيع ، فمثلا اذا فرضنا احدى شركات الغزل والنسيج فان مخزون الغزل الخام فى نهاية العام يعتبر انتاج تام .

ومن المعروف فى محاسبة التكاليف ان هنـاك مفاهيم مختلفة لتكلفة الانتـاج تبعا لتعدد نظريات التكاليف والتفسيرات المختلفة بصـدد هذه النظـريات ، الأمـر الذى يترتب عليه وجود اسس مختلفة لتقويم الانتـاج التام . فبغـرض التوحيـد وحسما للخلاف فى هذا المجال نص النظام المحاسبى الموحـد على تقـويم الانتـاج التام فى نهاية الفترة بتكلفة الانتـاج المشـتملة على تكاليف مراكز الانتـاج ومراكز الخدمات الانتاجية المتعلقة بهذا الانتـاج التام ، وفى حالة نقص قيمة الانتـاج التام بسـعر البيع عن تكلفته يكون مخصص بالفرق ، ومن هذا النص يتضح ما يلى :

١ ــ تكلفة الانتاج طبقا للنظام المحاسبى تعادل مجمـوع تكاليف مراكز الانتاج والخدمات الانتاجية ، اى مجموعة التكاليف الصناعية مباشرة وغير مباشرة ، فلا يدخل ضمن تكلفة الانتاج تكاليف ادارية او تمويلية .

٢ ــ اذا كانت تكلفة الانتـــاج التام طبقا لهذا المفهوم تزيد عن قيمـة الانتاج التام على اساس اسعار البيع يتعين تكوين مخصص بالفرق (١) .

تعـريف وتقـويم الانتـــاج غير التام :

يتمثل الانتاج غير التام فى نهاية السـنة المالية فى الخامات التى اجـريت عليها عمليات انتاجية فى مراحل معينة ، ولكن لا يمكن بيعها بحالتها .

وبهدف التوحيد والتبسيط فى مجال التقويم نص النظام المحاسـبى الموحد على أن يقوم الانتاج غير التام بتكلفة الانتاج حتى نهاية المرحلة السابقة على آخـر مرحلة وصل اليها الانتاج ، ويضاف اليها قيمة الخامات والمواد المباشرة والاجـور المباشرة الخاصـة بهذا الانتـاج فى المرحلة الأخيرة ، ومعنى ذلك انه لا يحمـل هذا الانتـاج بأية تكاليف غير مباشرة خاصـة بالمرحلة التى لايزال فيهـا هـذا الانتـاج فى نهاية السـنة الماليـة .

تعـريف وتقـويم البضـائع بغرض البيع :

تتمثل هذه البضائع فى السلع التى تشتريها الوحدة الاقتصادية بغـرض بيعها بالحالة التى اشتريت بها دون اجراء عمليات صناعية عليها ، فهذه البضـائع تتعلق بالوحدات الصناعية التى تباشر نشاطا تجاريا .

وتقوم البضائع بغرض البيع فى ختام السنة المالية بتكلفتها حتى مخازن الوحـدة الاقتصادية ، واذا كانت هذه التكلفة تزيد عن قيمة البضائع باسـعار البيع يكـون مخصص بالفرق يطلق عليه « مخصص هبوط اسـعار البضائع » .

---

(١) انظر المعالجة المحاسبية لهذا المخصص فى المبحث الثانى ــ الفصل الاول ــ الباب الخامس .

المعالجة المحاسبية لحسابات المخزون :

تخضع حسابات مخزون الانتاج التام وغير التام والبضائع بغرض البيع لمعالجة محاسبية واحدة ، فهذه الحسابات لا تظهر حركة هذا المخزون خلال السنة المالية ، اذ انها غير ممسوكة طبقا لأسلوب الجرد الدفترى المستمر نتيجة للمدخل النوعى لتبويب الاستخدامات بالدليل . لذلك فان رصيد كل حساب من حسابات المخزون فى اول السنة المالية يمثل تكلفة المخزون فى ذلك التاريخ ، ويظل كذلك حتى نهاية السنة المالية ، وفى ذلك التاريخ يتم تسوية حساب المخزون باستخدام حساب التغير فى المخزون المقابل ، وذلك طبقا للبيان الآتى :

حسابات المخزون	حسابات التغير فى المخزون
ا) مخزون انتاج تام هـ / ١٣٣	ا) تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة هـ / ٤١٢
ب) مخزون انتاج غير تام هـ / ١٣٢	ب) تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة هـ / ٤١٤
جـ) مخزون بضائع بغرض البيع هـ/١٣٥	جـ) تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة هـ /٤١٨٢

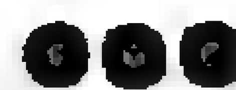
فاذا اخذنا حساب مخزون الأنتاج التام كمثال فان تسويته يتم فى نهاية السنة المالية طبقا لما يلى (١) .

١ ــ اقفال مخزون اول السنة :

من هـ / تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٤١٢
الى هـ / مخزون انتاج تام (اول السنة)	١٣٣

٢ ــ اثبات المخزون آخر السنة من قوائم الجرد :

من هـ / مخزون انتاج (آخر السنة)	١٣٣
الى هـ / تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٤١٢



(١) لمزيد من التفاصيل يرجع الى المبحث الثانى ــ الفصل الأول ــ الباب الخامس .

المبحث الثالث

بضائع لدى الغير

يثبت فى هذا الحساب حركة البضائع المملوكة للوحدة الاقتصادية والموجودة لدى الغير لأى سبب كان ويمسك على أساس مفهوم الجرد المستمر ، فيجعل مدينا بتكلفة البضائع المرسلة للغير ودائنا بتكلفة ما يرتد منها . ويظهر رصيده فى نهاية العام ضمن الاصول بالميزانية . ولعل اهم دواعى ارسال هذه البضائع ما يلى :

١ — ارسال مستلزمات سلعية أو انتاج تام أو غير تام للغير لاجراء عمليات صناعية عليها لحساب الوحدة الاقتصادية .

٢ — تسليم مواد التعبئة والتغليف المتداولة للعملاء بصفة مؤقتة .

٣ — ارسال انتاج تام أو بضائع بغرض البيع بصفة أمانة تمهيدا لبيعها لحساب الوحدة .

ونؤجل بيان المعالجة المحاسبية للحالة الأولى لحين التعرض لحساب « مستلزمات سلعية د / ٣٢ » (١) ، وكذلك معالجة الحالة الثانية لحين التعرض لحساب « مستلزمات خدمية د / ٣٣ » (٢) ، ونورد فيما يلى شرح المعالجة المحاسبية لحالة بضاعة الأمانة .

معالجة بضاعة الأمانة :

نرى أن تتم المعالجة المحاسبية للعمليات المختلفة الخاصة ببضاعة الامانة طبقا للقواعد الآتية :

١ — قصر حساب « بضائع لدى الغير » على اثبات التكلفة الاصلية لبضاعة الامانة المرسلة ، وبعبارة أخرى لا يحمل هذا الحساب بالمصروفات الخاصة بهذه البضاعة والتى تدفعها الوحدة (الموكل) او الوكيل .

٢ — عند ورود « حساب المبيع » من الوكيل يقيد لحساب « صافى مبيعات » القيمة الصافية لهذا الحساب ، أى قيمة المبيعات التى أجراها الوكيل مطروحا منها عمولته وجميع مصروفاته ، وتستند هذه المعالجة لنص النظام على ان قيمة « المبيعات الفعلية » هى القيمة الصافية الموضحة بفواتير البيع ، ونرى ان « حساب المبيع » لا يخرج عن كونه فاتورة مبيعات .

---

(١) انظر الفصل الثانى — الباب الرابع .

(٢) انظر الفصل الثالث — الباب الرابع .

٣ ــ معالجة حساب الوكيل كعميل للوحدة ، اى يقيد صافى « حساب المبع » بجعل حساب عملاء (مع التحليل حسب القطاعات) مدينا وحساب صافى مبيعات دائنا .

٤ ــ فى نهاية السنة المالية يحسب نصيب بضاعة الامانة الباقية (ان وجدت) من مصروفات الوحدة (الموكل) والوكيل غير البيعية . ولسابق تحميل حساب صافى المبيعات بكل هذه المصروفات يعالج نصيب البضاعة الباقية منه كمصروف مقدم وكتسوية لحساب صافى المبيعات بجعل حساب « الارصدة المدينة الاخرى » مدينا وحساب « صافى مبيعات » دائنا . وفى بداية العام التالى أو عند ورود كشف حساب المبيع التالى يجرى قيد التسوية العكسى .

ولبيان المعالجة المحاسبية طبقا لهذه القواعد نفرض ان الوحدة ارسلت الى احد وكلائها (شركة قطاع خاص) ٤٠٠ وحدة من الانتاج صنف س لبيعها لحسابها بعمولة ٥٪ ، وكانت تكلفة الوحدة ٨ جنيه ، ودفعت الوحدة لاحدى شركات القطاع الخاص مبلغ ٢٠ جنيه بشيك مقابل نقل هذا الانتاج الى بلد الوكيل ، وفى نهاية السنة المالية وصل حساب مبيع تبين منه ان الوكيل باع ٣٠٠ وحدة بسعر ١٠ جنيه وان عمولته بلغت ١٥٠ جنيه (٥٪) ومصروفاته البيعية ٤٠ جنيه وغير البيعية ١٢ جنيه . فتكون القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى كما يلى :

منه	لـه	مساعد	بيـــان
٣٢٠٠			من هـ / بضائع لدى الغير
		٣٢٠٠	بضائع امانة لدى شركة ...
	٣٢٠٠		الى هـ / مخزون انتاج تام
			(ارسال ٤٠٠ وحدة من الصنف س لبيعها بعمولة ٥٪ ــ فاتورة صورية رقم ...)
٢٠			من هـ / صافى مبيعات صنف س
		٢٠	نقل انتاج تام
	٢٠		الى هـ / موردو ق . خاص
		٢٠	موردو ق . خاص ــ نقدا
			(استحقاق مصاريف نقل البضائع)
٢٠			من هـ / موردو ق . خاص
		٢٠	الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
	٢٠		موردو ق . خاص ــ نقدا
			(سداد مصاريف النقل بشيك رقم ...)

منـه	لـه	مساعد	بيـــان
٢٧٩٨			من ﺣ / عمـلاء ق . غ . اعمـال
		٢٧٩٨	شركة ...
	٢٧٩٨		الى ﺣ / صـافى مبيعات صنف س
		٢٧٩٨	اجمالى مبيعـات
			(صافى المبيعات طبقا لكشف حساب مبيع رقم ...)
٢٤٠٠			من ﺣ / مخزون انتـاج تام
	٢٤٠٠		الى ﺣ / بضائع لدى الغير
		٢٤٠٠	بضائع امانة لدى شركة ...
			(الغاء قيد الارسـال بقدر تكلفة ما تم بيعـه)
٨			من ﺣ / الأرصـدة المدينة الأخرى
		٨	مصاريف بضـاعة امانة مقـدمة
	٨		الى ﺣ / صافى مبيعات صنف س
		٨	اجمالى مبيعات
			(نصـيب بضـاعة الامانـة الباقيـة من المصروفـات غير البيعية)

ويلاحظ على هذه القيـود ما يلى :

١ ــ حسب صـافى المبيعات كما يلى :

ثمن بيع ٣٠٠ وحـدة		٣٠٠٠
يخصـم منـه :		
عمـولة ٥٪	١٥٠	
مصـاريف بيعية	٤٠	
مصـاريف غير بيعية	١٢	
اجمـالى		٢٠٢
صـافى المبيعـات		٢٧٩٨

٢ ــ حسب نصيب البضاعة الباقية من المصروفات غير البيعية كما يلى :

مصروفات نقل دفعتها الوحدة	٢٠
مصروفات الوكيل غير البيعية	١٢
اجمـــالى	٣٢
نصيب البضـــاعة (٣٢ / ٤٠٠ x ١٠٠)	٨

٣ ــ يلاحظ من القيود أن حساب « صافى مبيعات » جعل مدينا بمبلغ ٢٠ جنيه ودائنا بمبلغ ٢٧٩٨ جنيه وبمبلغ ٨ جنيه . اى انه جعل دائنـــا بمبلغ صـــافى قـــدره ٢٧٨٦ جنيه ، ويمثل هذا المبلغ صافى مبيعات ٣٠٠ وحدة . وبمقارنتها بتكلفة هذه الوحدات وقدرها ٢٤٠٠ جنيه (٣٠٠ وحدة x ٨ جنيه) لتبين لنا أن الوحدة حققت من عملية الامانة ربحا قدره ٣٨٦ جنيه . وهو نفس الربح الذى ينتج من تصوير حساب « بضاعة الامانة لدى الوكيل » طبقا للطريقة التقليدية .

حساب بضـــاعة الأمانة لـــدى الوكيل

٣٢٠٠	تكلفة البضـــاعة المرســـلة	١٠٠٠	مبيعـــات الوكيل
٢٠	مصروفات نقـــل		تكلفة البضـــاعة الباقية
٥٤	مصروفات الوكيل		٨٠٠ تكلفـــة اصـــلية
١٥٠	عمـــولة الوكيل		٨ نصـــيب من المصروفات
٣٨٦	اربـــــاح	٨٠٨	
٣٨٠٨		٣٨٠٨	

ويلاحظ أن هنـــاك اختـــلاف جـــوهرى بين الطريقـــة المقترحـــة والطريقـــة التقليدية ، وهو ان هذه الطريقـــة الاخـــيرة تســـمح بالتوصـــل الى نتيجـــة عملية الامانة على حدة وهو الامـــر الذى لا يتوافر فى الطريقـــة المقترحة ، ويرجع هـــذا الاختلاف لعدم مرونة خريطـــة الحســـابات بالدليل المحاســـبى . الامر الذى ادى بنا الى اقتراح معالجـــة محاســـبية تمتزج بمقتضـــاها المصروفات والايرادات المتعلقة بعمليـــة الامانة بالحســـابات العـــادية للوحـــدة كما هى مبينـــة بالدليـــل المحاســـبى ، مع التنويه بأنه يمكن قياس ربحية عمليـــات الامانة باســـتخدام أســـلوب التقارير .

● ● ●

المبحـــث الرابـــع

الاعتمادات المســـتندية لشراء بضـــائع

يخصص هذا الحساب لاثبات وتجميع تكلفة البضائع التى تســتوردها الوحدة الاقتصادية حتى وصولها لمخازنها .

تبويب حساب الاعتمادات المستندية لشراء بضـــائع :

طبقا لخريطــة الحســابات بالدليل المحاســبى ينقسم حســاب الاعتمادات المستندبة الى الحسابين الآتيين :

١ ـ **حساب ١٣٦١ ـ اعتمادات مســتندية** : يبين هــذا الحســاب تكلفة المشتريات المستوردة من تاريخ فتح الاعتماد حتى الاســتلام النهائى بالمخــازن وذلك بدون الرسوم الجمركية .

٢ ـ **حساب ١٣٦٢ ـ رسوم جمركيـــة** : يخصص هــذا الحســاب لاثبات الرسوم الجمركية الخاصة بالحساب السابق .

القــواعد الخاصة بالاعتمادات المستندية لشراء بضـــائع :

١ ـ **تخصيص هــذا الحســاب للاعتمادات المســتندية الخاصــة بشراء بضـــائع او مستلزمات ســلعية** : ولو أن تســمية الحساب توحى بقصر استخدامه على استيراد بضائع بغرض بيعها الا انه من المتبع عمليا اســتخدام هــذا الحساب أيضا عند استيراد مســتلزمات ســلعية . أما اعتمادات شراء الاصــول الثابتة فقد خصص لها النظام المحاسبى حساب « اعتمادات مستندية لشراء اصــول ثابتة د / ١٢٣٢ » ؛ وهذا يتمشى مع الاتجاه العام للنظام المحاسبى وهو التفــرقة بين عمليات النشاط الجارى وعمليات النشاط الاستثمارى .

٢ ـ **فصــل الرســوم الجمركيـــة فى حســـاب خاص** : يســتفاد من تبويب حســـاب الاعتمادات لشراء بضـــائع فصـــل الرســـوم الجمركيـــة وتحميلهـــا على حســـاب « رسوم جمركية د / ١٣٦٢ » ؛ وذلك لان هذه الرســـوم وان كانت تعتبر من بنود التكلفة على مســـتوى الوحـــدة الاقتصـــادية الا انهـــا لا تعتبر كذلك على المســـتوى القـــومى .

٣ ـ **اســـتخدام حســـاب جـــارى دائن مقـــابل اعتمادات مســـتندية** : قـــد لا تخصـــم قيمة الاعتمادات كليا او جزئيـــا من حساب الوحـــدة الاقتصـــادية لدى

البنك ، ولكن يقوم البنك بالتمويل الكلى او الجزئى للاعتماد بمنح الوحدة تسهيلا ائتمانيا بشروط معينة ، وفى هذه الحالة يتم توسيط حساب « جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية ح / ٢٥٣ » .

المعالجة المحاسبية للاعتمادات المستندية :

١ ــ فتح الاعتماد المستندى وسداد قيمته من الحساب الجارى :

بفرض ان الوحدة الاقتصادية فتحت اعتمادا مستنديا لدى احد بنوك القطاع العام لحساب احد موردى الخارج وسددت قيمته كليا أو جزئيا ، فيقيد استحقاق ما تقرر سداده باذن التوجيه الآتى :

١٣٦	من ح / اعتمادات مستندية لشراء بضائع
١٣٦١	اعتمادات مستندية
٢٦١٣	الى ح / موردو الخارج
x x	موردو الخارج ــ نقدا

ويقيد سداد اى خصم قيمة الاعتماد كليا او جزئيا من الحساب الجارى بالبنك بجعل حساب « موردو الخارج » مدينا وحساب « بنك تمويل النشاط الجارى » دائنا .

واذا تم تمويل الاعتماد كليا او جزئيا بواسطة البنك يقيد مقدار التسهيل الائتمانى باذن التوجيه الآتى :

١٣٦	من ح / اعتمادات مستندية لشراء بضائع
١٣٦١	اعتمادات مستندية
٢٥٣	الى ح / جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية

وبعد انتهاء فترة التسهيل الائتمانى يخصم البنك المستحق من الحساب الجارى ويخطر بذلك الوحدة الاقتصادية ، ويثبت ذلك باذن التوجيه الآتى :

٢٥٣	من ح / جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية
١٨٢١	الى ح / بنك تمويل النشاط الجارى

٢ ــ عمولة ومصروفات البنك : يقيد استحقاق عمولة ومصروفات البنك الخاصة بالاعتماد باذن التوجيه الآتى :

من حـ / اعتمادات مستندية لشراء بضـــائع	١٣٦
اعتمادات مســـــتندية	١٣٦١
الى حـ / موردو ق . ع . اعمـــــال	٢٦١١٢
موردو ق . ع . اعمـــال ــ نقــــدا	× ×

ويقيد خصـــم هذه العمولة والمصروفات من الحساب الجـــارى بالبنك بجعل حســـاب « موردو قطاع عام أعمال » مدينـــا وحســـاب « بنك تمـــويل النشـــاط الجارى » دائنـــا .

٣ ــ اســـتحقاق الرســـوم الجمركية عند وصـــول البضاعة وسدادها : يقيد استحقاق هذه الرسوم باذن التوجيه الآتى :

من حـ / اعتمادات مستندية لشراء بضـــائع	١٣٦
رســـوم جمركيـــــة	١٣٦٢
الى حـ / دائنـــون متنوعون	٢٦٣
مصـــلحة الجمارك ــ رســوم جمركية على بضـــائع	٢٦٣٣٢

واذا تم ســداد هذه الرســـوم لمصـــلحة الجمارك بشيك فان ذلك يثبت باذن التوجيه الآتى :

من حـ / دائنون متنوعــــون	٢٦٣
مصلحة الجمارك ــ رسوم جمركية على بضـــائع	٢٦٣٣٢
الى حـ / بنك تمويل النشـــاط الجارى	١٨٢١

أما اذا تم تسوية الرســـوم المســـتحقة من الامانات السابق دفعها وتحميلها على حساب « مدينون متنوعون ــ مصـــلحة الجمارك ــ امانات حـ / ١٦٣٣ » (١) ، فيتم ذلك باذن التوجيه الآتى :

من حـ / دائنــــون متنوعــــون	٢٦٣
مصلحة الجمارك ــ رسوم جمركية على بضـــائع	٢٦٣٣٢
الى حـ / مدينـــــون متنـــوعون	١٦٣
مصـــلحة الجمـــارك ــ امـــانات	١٦٣٣

---

(١) أنظر حساب « مدينون متنوعون » فى المبحث الثالث ــ الفصل الثالث من هذا الباب .

٤ ـ **مصروفات البضــاعة** : مثل مصــاريف نقلها الى مخــازن الوحــدة الاقتصادية ، فبفرض أن هذا النقل تم بواسطة شركة قطاع عام كمتعهد للنقل فان ذلك يتم بأذن التوجيه الآتى :

١٣٦	من هـ / اعتمادات مستندية لشراء بضــائع
١٣٦١	اعتمادات مســتندية
٢٦١١٢	الى هـ / موردو ق . ع . اعمــال
× ×	شركة ...

ويقيد السداد كما هــو معروف بجعل حســاب « موردو قطاع عام أعمــال » مدينا وحساب « بنك تمويل النشاط الجارى » دائنا .

٥ ـ **وصــول البضاعة واضــافتها للمخازن** : يقيد وصــول البضاعة واضافتها للمخازن باذن التوجيه الآتى :

٣٤	من هـ / مشــتريات بغــرض البيــع
١٣٦	الى هـ / اعتمادات مستندية لشراء بضــائع
١٣٦١	اعتمادات مســتندية
١٣٦٢	رســوم جمركيــة

وفى حالة وصــول البضاعة الخاصة باعتماد مســتندى واحد على دفعــات يراعى اقفال حساب الاعتماد بتكلفة الدفعة الواردة .

اســتيراد مســتلزمات ســلعية :

كما سبق أن بينا يســتخدم حساب « اعتمادات مســتندية لشراء بضــائع » بخصوص استيراد المستلزمات السلعية بأنواعها المختلفة ، ولا تختلف القيــود فى هذه الحالة عما سبق بيانه الا بالنســبة للقيد الأخير ، اذ تحمــل تكلفــة المستلزمات عند وصولها على حساب المخزن المعنى ، فلذا فرضنا ان المســتلزمات المستوردة تتمثل فى خامات رئيسية يقيد اضافتها للمخزن باذن التوجيه الآتى :

١٣١١	من هـ / مخــزن الخامات
١٣٦	الى هـ / اعتمادات مستندية لشراء بضــائع
١٣٦١	اعتمادات مســتندية
١٣٦٢	رســوم جمركيــة

مثـــــال :

تعاقدت احـــدى شركات القطاع العام مع احـــد الموردين بالخارج على استيراد ٢٠٠٠٠ وحدة من صنف معين من البضائع بالشروط الآتيـــة :

١ ـــ سعر الوحدة ١٠٠ مليم تسليم ميناء الاسكندرية .

٢ ـــ ان يتم ارسال ١٢٠٠٠ وحدة خلال شهر والباقى بعد ثلاثة اشهر .

وقامت الشركة بفتح اعتماد بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه لحساب المورد ، وخصـــم البنك قيمة الاعتمادا من الحساب الجارى ، وبلغت عمـــولة البنك ومصروفاته ١٠٠ جنيه خصُمت ايضا من الحساب الجارى .

وبعد شهر وصلت ١٢٠٠٠ وحدة ، وتمت تسوية رسوم الجمارك المســـتحقة وقدرها ٤٠٠ جنيه من الامانات السابق دفعها ، وطبقا لفاتورة متعهد النقل وهو شركة قطاع عام بلغت تكاليف نقل البضائع لمخازن الشركة ٣٠ جنيه .

والمطلوب قيـــود اليوميـــة كما تظهـــر باذون التوجيــــــه المحاســـبى لهـــذه العمليـــــات .

منـــه	لـــه	مساعد	بيـــــــان
٢١٠٠			من هـ / اعتمادات مستندية لشراء بضـــائع
		٢١٠٠	اعتمادات مســـــتندية
	٢٠٠٠		الى هـ / موردو الخارج
		٢٠٠٠	موردو الخـــــارج ـــ نقـــــدا
	١٠٠		الى هـ / موردو ق . ع . اعمـــال
		١٠٠	موردو ق . ع . اعمـــــال ـــ نقـــدا
			(فتح اعتمـــاد مســـــتندى رقـــــم ... لشراء بضـــــائع واســـــتحقاق قيمته وقـــدرها ٢٠٠٠ جنيـــه واســـــتحقاق عمـــولة ومصروفات الاعتمـــــاد وقــــدرها ١٠٠ جنيـــه)
٢٠٠٠			من هـ / موردو الخـــــارج
			موردو الخــــارج ـــ نقـــــدا
١٠٠			من هـ / موردو ق . ع . اعمـــــال
		١٠٠	موردو ق . ع . اعمـــــال ـــ نقـــــدا
	٢١٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
			(خصـــم قيمـــة الاعتمـــاد والعمـــولة والمصــــاريف من الحســـاب الجـــارى ـــ اشـــعار خصـم رقـــم ...)

منـه	لـه	مساعد	بيـان
٤٠٠			من / اعتمادات مستندية لشراء بضائع
		٤٠٠	رسوم جمركية
	٤٠٠		الى ح / دائنون متنوعون
		٤٠٠	مصلحة الجمارك ـ رسوم جمركية على بضائع
			(استحقاق الرسوم الجمركية ـ قسيمة رقم ...)
٤٠٠			من ح / دائنون متنوعون
		٤٠٠	مصلحة الجمارك ـ رسوم جمركية على بضائع
	٤٠٠		الى ح / مدينون متنوعون
		٤٠٠	مصلحة الجمارك ـ امانات
			(تسوية الرسوم المستحقة بقسيمة رقم ... مع حساب الامانات)
٣٠			من ح / اعتمادات مستندية لشراء بضائع
		٣٠	اعتمادات مستندية
	٣٠		الى ح / موردو ق . ع . اعمال
		٣٠	شركة ...
			(تكاليف النقل بفاتورة رقم ...)
١٦٩٠			من ح / مشتريات بغرض البيع
	١٦٩٠		الى ح / اعتمادات مستندية لشراء بضائع
		١٢٩٠	اعتمادات مستندية
		٤٠٠	رسوم جمركية
			(تكاليف ١٢٠٠٠ وحدة ـ اشعار اضافة رقم ...)

يلاحظ أن هذا المثال يتناول حالة التوريد على دفعات ، لذلك حسبت تكاليف الوحدات التى وصلت ، وهذه التكاليف تشمل تكاليفها الخاصة علاوة على نصيبها من التكاليف المشتركة كما يلى :

قيمـــة الاعتمـــاد	= ١٢٠٠٠ وحدة × ١٠٠ مليم	= ١٢٠٠
عمولة ومصاريف البنك	= ١٠٠ × (١٢٠٠٠ وحدة / ٢٠٠٠٠ وحدة)	= ٦٠
رســـــوم جمركيـــــة		= ٤٠٠
نقـــل داخلـــى		= ٣٠
اجمالى التكاليف		= ١٦٩٠

وقيد مبلغ ١٢٩٠ جنيه لحساب « اعتمادات مســـتندية حـ / ١٣٦١ » ومبلـــغ ٤٠٠ جنيه لحساب « رسوم جمركية » حـ / ١٣٦٢ ».

ويلاحظ أن حساب الاعتمادات المســـتندية لشراء بضـــائع لازال مدينا بمبلغ ٨٤٠ جنيه وهو نصيب ٨٠٠٠ وحدة لم تصـــل بعد ، ويتمثل هـــذا الرقم فيما يلى :

قيمـــة الاعتمـــاد	= ٨٠٠٠ وحدة × ١٠٠ مليم	= ٨٠٠
عمولة ومصـــاريف البنك	= ١٠٠ × (٨٠٠٠ وحدة / ٢٠٠٠٠ وحدة)	= ٤٠
اجمـــــالى		= ٨٤٠



المبحـــث الخامس

حـــركة الانتـــاج التام بســـعر البيـــع

بينا سابقا أن حساب « مخزون الانتاج التام » لا يظهر حركة هـــذا الانتـــاج خلال الســـنة المالية ، فلتحقيق نوع من الرقابة المالية على حـــركة هذا الانتـــاج اشـــتمل الدليل المحاسبى على حسابين رقابيين متقابلين يثبت فيهما حركة الانتـــاج التام بســـعر البيع وهما « حـــركة الانتـــاج التـــام بســـعر البيع حـ / ١٣٧ » و « الانتاج التام تحت البيع حـ / ٢٧١ » .

والسمة الرئيسية لهذين الحســـابين هى أن طريقـــة القيد فيهما لا تســـمح بوجود رصـــيد لهما فلا يظهر لهما أثر بالميزانيـــة ، وانما الذى يظهـــر بخصـــوص

الانتــاج التام آخر الســنة فهو رصــيد حساب « مخزون انتاج تام حـ / ١٣٣ » ، وهو يمثل تكلفة هذا المخزون كما سبق القول .

اهداف اثبات حركة الانتاج التام بســعر البيع :

١ ــ تحقيــق الرقابة المــالية على مخــزون الانتــاج التــام فى أى وقت باسعار البيع ، فاذا اخذنا فى الحسبان العناصر الاساسية التى تشــكل حــركة الانتــاج التام فان :

الانتاج التام آخر المــدة بســعر البيع

= الانتاج التام اول المدة بسعر البيع + الانتــاج التام خــلال المــدة بســعر البيع ــ المبيعات

٢ ــ تحقيق الرقابة على اســعار البيع المحــددة والتأكد من عــدم تغييرها الا بقرار من الســلطة المختصــة .

٣ ــ توفير بيانات عن حركة الانتـــاج بالوحــدات الاقتصــادية خــدمة لاهــداف التخطيط على المستوى القــومى .

ويلاحظ ان الدواعى التى ادت الى اثبات حركة الانتــاج التام بســعر البيــع تنسحب ايضــا بخصــوص حركة البضائع بغرض البيع ، فياحبذا لو افرد النظــام المحاسبى حسابين متقابلين لهذا الغرض . وهذان الحســبان يمكن تسميتهما حساب « حركة البضائع بسعر البيع » وحساب « البضائع تحت البيع » .

المعالجــــة المحاســـبية :

١ ــ اثبات مخزون اول المدة بسعر البيع المحدد :

من حـ / حركة الانتاج التام بســعر البيع	**١٣٧**
الى حـ / الانتاج التام تحت البيع	**٢٧١**

٢ ــ اثبات الانتاج على فترات دورية بســعر البيع المحدد :

من حـ /حركة الانتاج التام بسعر البيع	**١٣٧**
الى حـ / الانتاج التام تحت البيع	**٢٧١**

٣ ــ اثبــات المبيعات دوريا بســعر البيع المحــدد : وينســحب ذلك على الهــدايا والعينات :

من ح / الانتـاج التام تحت البيـع	٢٧١
الى ح / حركة الانتـاج التام بسـعر البيع	١٣٧

٤ ــ اثبات مردودات ومرتجعات المبيعـات دوريا بسـعر البيـع المحـدد :

من ح /حركة الانتاج التام بسعر البيع	١٣٧
الى ح / الانتاج التام تحت البيع	٢٧١

٥ ــ اثبات تاثير تغيير الاسـعار المحـددة : عند تغيير هـذه الاسـعار بواسـطة السلطات المختصـة يقوم المخزون من الانتـاج التام وقت تغيير هـذه الاسـعار وذلك على اساس كل من اسـعار البيع الجديدة والقديمة ، وتثبت فروق هذه الاسعار بقيود التسوية الآتيـة :

ا) فى حالة زيادة الاسـعار الجـديدة :

من ح /حركة الانتاج التام بسعر البيع	١٣٧
الى ح / الانتاج التام تحت البيع	٢٧١

ب) فى حالة نقص الاسـعار الجـديدة :

من ح / الانتـاج التام تحت البيع	١٣٧
الى ح / حركة الانتاج التام بسـعر البيع	٢٧١

٦ ــ تسـوية مخزون الانتـاج التام فى نهاية السـنة : تحسـب « قيمـة المبيعات الفعلية » ويسـتخرج المتوسـط المرجح كما سـنبين عند شرح حسـاب « فرق تقـويم التغير فى مخـزون الانتاج التام » (١) ، ثم تحسـب قيمـة التغيرات بالنسـبة لمخزون آخر المـدة كما يلى :

قيمـة التغيرات = وحـدات مخزون الانتاج التام آخر السنة × (المتوسـط لقيمة المبيعـات الفعلية ــ سعر البيع المحدد) .

وتثبت هذه التغيرات بقيد تسـوية ، فمثـلا فى حالة نقص المتوسـط المرجح عن سـعر البيع المحدد يكـون الامر بمثابة نقص اسـعار فيكـون قيـد التسـوية كما يلى :

من ح / الانتـاج التام تحت البيـع	٢٧١
الى ح / حركة الانتاج التام بسـعر البيع	١٣٧

(١) أنظر المبحث الثالث ــ الفصل الأول ــ الباب الخامس .

ويكون قيد التسوية عكس ما سبق فى حالة زيادة المتوسط على سعر البيع المحدد .

٧ ـ **اقفال الحسابين المتقابلين** : نتيجة لقيد التسوية السابق يكون رصيد كل من الحسابين المتقابلين معادلا لقيمة مخزون الانتاج التام فى نهاية السنة مقوما على أساس المتوسط المرجح لقيمة المبيعات الفعلية ، فيتم اقفال الحسابين المتقابلين بقيد عكسى كما يلى :

من د / الانتاج التام تحت البيع	١٣٧
الى د / حركة الانتاج التام بسعر البيع	٢٧١

مثال :

بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ استخرجت البيانات الآتية من دفاتر احدى شركات القطاع العام :

١ ـ حركة الانتاج التام بالوحدات : ٨٠٠ وحدة مخزون الانتاج التام أول العام ـ ٩٨٠٠ الانتاج التام خلال العام ـ ١٠٠٠٠ المبيعات خلال العام ـ ٦٠٠ مخزون الانتاج التام آخر العام .

٢ ـ سعر البيع المحدد ١٠ جنيه للوحدة .

٣ ـ تحليل صافى مبيعات انتاج تام : ٨٠٠٠ وحدة مبيعات فى السوق المحلية بسعر ١٠ جنيه و ٢٠٠٠ وحدة مبيعات فى الاسواق الخارجية بسعر ٩ جنيه .

والمطلوب :

١ ـ قيود اليومية المتعلقة باثبات حركة الانتاج التام بسعر البيع .

٢ ـ حساب حركة الانتاج التام بسعر البيع .

٣ ـ حساب الانتاج التام تحت البيع .

متوسط سعر البيع = $\frac{٩ \times ٢٠٠٠ + ١٠ \times ٨٠٠٠}{٢٠٠٠ + ٨٠٠٠}$ = ٩٫٨٠٠ جنيه

قيمة المخزون آخر العام بالسعر المتوسط

= ٦٠٠ × ٩٫٨٠٠ = ٥٨٨٠ جنيه

قيمة التغيرات (فروق الاسعار) فى المخزون آخر العام

= ٦٠٠ (٩٫٨٠٠ ـ ١٠) = ـ ١٢٠ جنيه

منه	له	بيان
٨٠٠٠		من حـ / حركة الانتاج التام بسعر البيع
	٨٠٠٠	الى حـ / الانتاج التام تحت البيع
		(مخزون أول العام بسعر البيع المحدد ـ ٨٠٠ × ١٠)
٩٨٠٠٠		من حـ / حركة الانتاج التام بسعر البيع
	٩٨٠٠٠	الى حـ / الانتاج التام تحت البيع
		(الانتاج خلال العام بسعر البيع المحدد ـ ٩٨٠٠ × ١٠)
٨٠٠٠٠		من حـ / الانتاج التام تحت البيع
	٨٠٠٠٠	الى حـ / حركة الانتاج التام بسعر البيع
		(المبيعات المحلية ـ ٨٠٠٠ × ١٠)
٢٠٠٠٠		من حـ / الانتاج التام تحت البيع
	٢٠٠٠٠	الى حـ / حركة الانتاج التام بسعر البيع
		(المبيعات الخارجية ـ ٢٠٠٠ وحدة بسعر ٩ جنيه
		وفرق سعر التصدير بمعدل جنيه لكل وحدة)
١٢٠		من حـ / الانتاج التام تحت البيع
	١٢٠	الى حـ / حركة الانتاج التام بسعر البيع
		(اثبات فروق الاسعار فى مخزون آخر العام)
٥٨٨٠		من حـ / الانتاج التام تحت البيع
	٥٨٨٠	الى حـ / حركة الانتاج التام بسعر البيع
		(مخزون آخر العام ـ ٦٠٠ × ٩٫٨٠)

حساب ١٣٧ ــ حركة الانتاج التام بسعر البيع

مبالغ	وحدات		ناريخ	مبالغ	وحدات		تاريخ
٨٠٠٠	٨٠٠	الى ح / الانتاج التام تحت البيع (مخزون أول السنة بسعر البيع المحدد)	٧/١	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠	من ح / الانتاج التام تحت البيع (مبيعات محلية)	خلال السنة
٩٨٠٠٠	٩٨٠٠	الى ح / الانتاج التام تحت البيع (الانتاج خلال السنة)	خلال السنة	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠	من ح / الانتاج التام تحت البيع (مبيعات خارجية وفرق سعر التصدير بمعدل جنيه عن كل وحدة)	خلال السنة
				٦٠٠	٦٠٠٠	رصيد مرحل (مخزون أول السنة بسعر البيع المحدد)	٦/٣٠
١٠٦٠٠٠	١٠٦٠٠			١٠٦٠٠	١٠٦٠٠٠		
٦٠٠٠	٦٠٠	رصيد منقول	٦/٣٠	١٢٠		من ح / الانتاج التام تحت البيع (فرق اسعار ٦٠٠ وحدة × ٢٠٠ر٠ جنيه بالنقص)	٦/٣٠
				٥٨٨٠	٦٠٠	من ح / الانتاج التام تحت البيع (مخزون آخر السنة ٦٠٠ وحدة × ٩٫٨٠٠)	٦/٣٠
٦٠٠٠	٦٠٠			٦٠٠٠	٦٠٠		

حساب ٢٧١ ـ الانتاج التام تحت البيع

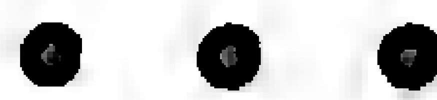
مبالغ	وحدات	البيان	تاريخ	مبالغ	وحدات	البيان	تاريخ
٨٠٠٠٠	٨٠٠٠	الى حـ / حركة الانتاج التام بسعر البيع (مبيعات محلية)	خلال السنة	٨٠٠٠	٨٠٠	الى حـ / حركة الانتاج التام بسعر البيع (مخزون أول السنة بسعر البيع)	٧/١
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠	الى حـ / حركة الانتاج التام بسعر البيع (مبيعات خارجية وفروق سعر التصدير)	خلال السنة	٩٨٠٠٠	٩٨٠٠	الى حـ / حركة الانتاج التام بسعر البيع (الانتاج خلال السنة)	خلال السنة
٦٠٠٠	٦٠٠	رصيد مرحل	٦/٣٠				
١٠٦٠٠٠	١٠٦٠٠			١٠٦٠٠٠	١٠٦٠٠		
١١٢٠		الى حـ / حركة الانتاج التام بسعر البيع (فروق اسعار ٦٠٠ وحدة × ٢٠٠ر٠ جنيه بالنقص)		٦٠٠٠	٦٠٠	رصيد منقول	٦/٣٠
٥٨٨٠	٦٠٠	الى حـ / حركة الانتاج التام بسعر البيع (مخزون آخر السنة ٦٠٠ وحدة × ٨٠٠ر٩ ؟	٦/٣٠				
٦٠٠٠	٦٠٠			٦٠٠٠	٦٠٠		

الفصل الثالث

حسابات الأصول الأخرى

تعرضنا فى الفصلين السابقين لحسابات الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ والمخزون ، ونخصص هذا الفصل لحسابات الأصول الأخرى وهى الاقراض طويل الاجل والاستثمارات المالية والمدينون والحسابات المدينة المختلفة والنقدية بالصندوق وبالبنوك ، وطبقا لذلك نقسم هذا الفصل الى المباحث التالية :

المبحث الأول	: الاقراض طويل الأجل
المبحث الثانى	: الاستثمارات المالية
المبحث الثالث	: المدينون
المبحث الرابع	: الحسابات المدينة المختلفة
المبحث الخامس	: النقدية بالصندوق وبالبنوك



المبحث الأول

الأقراض طويل الأجل

يظهر هذا الحساب حركة الاقراض الذى تمنحه الوحدة الاقتصادية للغير على ان يسترد على آجال تزيد عن السنة . ويلاحظ ان حساب « الاقراض طويل الاجل ح / ١٤ » يمثل اقراض الوحدة للغير فيمثل اصلا ، اما حساب « القروض طويلة الأجل ح / ٢٤ » فيمثل قروض الوحدة من الغير اى بندا من بنود الخصوم ، وينقسم حساب الاقراض طويل الاجل الى الحسابات المساعدة والفرعية الآتية :

١٤١		اقراض محلى طويل الأجل
	١٤١١	اقراض محلى طويل الأجل بضمان
	١٤١٢	اقراض محلى طويل الأجل بدون ضمان
١٤٢		اقراض للخارج طويل الأجل

القـــواعد الخاصـــة بالاقراض طويل الأجـــــل :

١ ــ التفــرقة بين الاقراض المحلى والاقراض للخارج مع التفــرقة فى حالة الاقراض من النوع الأول بين الاقراض بضـــمان وبدون ضـــمان .

٢ ــ عنــد منح الاقــراض يجعــل حســـاب بنك تمويل النشـاط الاستثمارى دائنـــا .

٣ ــ لا يجــوز تعليـــة الفـــوائد على حســـاب الاقراض ، فالفـــوائد التى استحقت ولم تقبض تقيد على حســـاب « ايرادات جارية وتخصيصية مســـتحقة ــ فوائد دائنة مستحقة حـ / ١٧٣٣ » .

مثـــــــال :

فيما يلى بعض العمليـــات التى تمت باحـــدى شركات القطـــــاع العـــام ، والمطلوب ما يلزم من قيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى .

١ ــ منحت الشركة قرضـــا طويل الاجـــل لاحـــدى الشركات بالخارج قيمته ٩٠٠٠ جنيه بالعملة المصرية .

٢ ــ حصـــلت الشركة ٧٠٠٠ جنيه قيمة قرض طويل الاجـــل بضـــمان سبق أن منحته الشركة لاحدى الجهات المحلية .

منـــه	لـــــه	مساعد	بيـــــــان
٩٠٠٠			من حـ / اقراض للخارج طـــويل الاجـــل
	٩٠٠٠		الى حـ / بنـــك تمـــويل النشـــــاط الاســـــتثمارى
			(منـــح اقـــراض لـــــ ... بشيك رقـــم ...)
			ــــــــــــــ
٧٠٠٠			من حـ / بنـــك تمـــويل النشـــــاط الجـــارى
	٧٠٠٠		الى حـ / اقـــراض محلـــى طويل الاجل بضـــمان
			(اســــترداد من ... بشـــــيك رقـــم ...)
			ــــــــــــــ

• • •

المبحث الثانى

الاستثمارات المالية

يظهر هذا الحساب حركة الاستثمارات المختلفة فى كل من السندات الحكومية والاوراق المالية والاستثمارات الاجنبية ، وينقسم الى الحسابات المساعدة والفرعية الآتية :

١٥١		استثمارات فى سندات حكومية
	١٥١١	سندات حكومية
	١٥١٢	ايداع بالبنك المركزى (مقابل احتياطى يستثمر فى سندات حكومية)
١٥٢		استثمارات فى اوراق مالية محلية
	١٥٢١	اسهم
	١٥٢٢	سندات حملة اسهم
	١٥٢٣	شهادات استثمار
	١٥٢٤	اوراق مالية اخرى
١٥٣		استثمارات اجنبية

القواعد الخاصة بالاستثمارات :

١ — عند شراء الاستثمارات المالية (او الايداع بالبنك المركزى) يلزم توسيط حسابات « دائنو شراء سندات حكومية حـ / ٢٧٢٤ » ، « دائنو أوراق مالية حـ / ٢٧٢٥ » ، « دائنو شراء استثمارات مالية أجنبية حـ / ٢٧٢٦ » بحسب الاحوال ، وذلك لاغراض الموازنة النقدية .

٢ — يتم دفع ثمن شراء الاستثمارات المالية بجعل حساب بنك تمويل النشاط الاستثمارى دائنا .

٣ — عند بيع الاستثمارات المالية يلزم توسيط حسابات « مدينو اهلاك سندات حكومية حـ / ١٧١٢ » ، « مدينو بيع أوراق مالية حـ / ١٧١٣ » ، « مدينو بيع استثمارات مالية أخرى (اجنبية) حـ / ١٧١٤ » بحسب الاحوال ، وذلك لاغراض الموازنة النقدية .

٤ — ما يترتب على بيع الاستثمارات المالية من ربح أو خسارة يعالج محاسبيا كأرباح أو خسارة راسمالية بحسب الأحوال .

مثـــال :

فيما يلى بعض العمليـات التى تمت باحـــدى شركات القطـاع العـام ، والمطلوب ما يلزم من قيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى .

١ ــ أودعت الشركة بالبنـك المركزى مبلـغ ٨٠٠٠ جنيه مقـابل المبلـغ المخصص لحساب احتياطى يستثمر فى سندات حكومية .

٢ ــ باعت الشركة شهادات اســتثمار بمبلغ ١٣٠٠ جنيه علما بان قيمتهـا الدفترية ١٢٥٠ جنيه . وقبضت القيمة بشيك .

منـه	لـــه	مساعد	بيـــــان
٨٠٠٠			من حـ / اســـتثمارات فى ســـندات حكوميـة
		٨٠٠٠	ايداع بالبنك المركزى
	٨٠٠٠		الى / دائنـــون مختلفـــون
		٨٠٠٠	دائنـــو شراء ســـندات حكوميـــة
			(اســتحقاق الايداع بالبنـــك المركزى)
٨٠٠٠			من حـ / دائنـــــون مختلفــــون
		٨٠٠٠	دائنو شراء ســـندات حكوميـــة
	٨٠٠٠		الى حـ / بنك تمـويل النشـــاط الاســتثمارى
			(ســداد قيمـــة الايـــداع بشـــيك رقم ...)
١٣٠٠			من حـ / مدينـــون مختلفـــون
		١٣٠٠	مدينـــو بيـــع أوراق ماليـــة
	١٢٥٠		الى حـ / اســـتثمارات فى أوراق مالية محليـــة
		١٢٥٠	شـــهادات اســـتثمار
	٥٠		الى حـ / أرباح راســـمالية
			(بيـع شـــهادات الاســتثمار بفاتـورة رقـم ...)
١٣٠٠			من حـ / بنك تمـويل النشـــاط الجـارى
	١٣٠٠		الى حـ / مدينـــون مختلفـــون
		١٣٠٠	مدينـــو بيـــع أوراق ماليـــة
			(تحصـيل ثمن بيع الشـــهادات بشـــيك رقم ...)

المبحث الثالث

المدينون

يضم هذا الحساب الاجمالى حقوق الوحدة المترتبة على مباشرة نشاطها الجارى ، وقد تنشأ هذه الحقوق كنتيجة مباشرة لهذا النشاط وتتمثل فى حسابات العملاء وأوراق القبض ، وقد تنشأ هذه الحقوق نتيجة لعمليات مرتبطة بشكل أو بآخر بنشاط الوحدة الجارى مثل ما يدفع للغير كتأمين العقود التى تنفذها الوحدة لحسابهم ، ويجب ملاحظة أن حسابات المدينين لا تشتمل على حقوق الوحدة الناشئة من بيع الاصول الثابتة والاوراق المالية ، اذ تتدرج هذه الحقوق ضمن « الحسابات المدينة المختلفة د / ١٧ » .

وينقسم حساب المدينين الى حسابات مساعدة هى : « عملاء د / ١٦١ » و « أوراق قبض د / ١٦٢ » و « مدينون متنوعون د / ١٦٣ » .

الفرع الأول

العملاء

يمثل هذا الحساب اجمالى حسابات العملاء ويجعل مدينا باجمالى قيمة المبيعات وبقيمة أوراق القبض المرفوضة . ويجعل دائنا بالمتحصلات من العملاء والخصم المسموح به ، وبقيمة أوراق القبض المقدمة منهم ، وبقيمة مردودات ومرتجعات المبيعات ، وبقيمة الديون المعدومة .

القواعد الخاصة بالعملاء :

١ – تقسيم الحساب حسب التقسيم القطاعى فى المحاسبة القومية ، ينقسم النظام هذا الحساب الى الحسابات المساعدة والفرعية كما يلى :

١٦١١		عملاء من القطاع العام
	١٦١١١	عملاء من القطاع العام خدمات
	١٦١١٢	عملاء من القطاع العام اعمال
١٦١٢		عملاء من القطاع الخاص
	١٦١٢١	عملاء من القطاع العائلى
	١٦١٢٢	عملاء من قطاع الاعمال
١٦١٣		عملاء من الخارج

٢ – قصر استخدام حساب العملاء على مبيعات النشاط الجارى المتمثلة فى مبيعات الانتاج التام والبضائع بغرض البيع وايرادات التشغيل للغير والخدمات

المباعة ، هذا ويجب ملاحظة ان احدى توصيات اللجنة الفنية الدائمة تقضي بتوسيط حساب العملاء بخصوص مبيعات المخلفات (١) .

٣ — معالجة المدفوعات المقدمة من العملاء مباشرة فى حساباتهم ، فاذا فرض ان الوحدة الاقتصادية حصلت من عميل (شركة قطاع خاص) مبلغ ٢٠٠٠ جنيه تحت ذمة بيع منتجات لم تسلم له بعد ، يتم اثبات ذلك بالقيد الآتى :

منه	لـه	مساعد	بيـــــان
٢٠٠٠			من حـ / بنك تمويل النشاط الجارى
	٢٠٠٠		الى حـ / عمـلاء قطاع خاص اعمـال
		٢٠٠٠	شركة ...

واذا فرض ان تسليم هذه المنتجات للعميل لم يتم حتى نهاية السنة المالية ، فان الرصيد الدائن لهذا العميل يظهر كرصيد شاذ فى جانب الخصوم بالميزانية وتحت اسم « عمـلاء » اى دون اجـراء مقاصة بين الأرصدة العادية والشاذة للعمـلاء .

الفـــرع الثانى

اوراق القبض

يظهر هذا الحساب حركة أوراق القبض خلال العام ، فيجعل مدينا بقيمة أوراق القبض المقدمة من العمـلاء ، ويجعل دائنا بما تم تحصيله من أوراق القبض ، وبقيمة أوراق القبض المخصومة والمرفوضة .

القـواعد الخاصـة بأوراق القبض :

١ — تقسيم الحساب قطاعيا كما هو الحال بالنسبة لحساب العمـلاء ، ويلاحظ فى هذا الصدد عدم وجـود أوراق قبض صـادرة من قطاع الخدمات لأنه لا يجوز أن يحرر هذا القطاع سندات اذنية أو تسحب عليه كمبيالات .

٢ — قصر استخدام هذا الحساب على اثبات أوراق القبض المتعلقة بحساب العمـلاء .

وكمثال نفرض ان الوحدة سحبت كمبيالة بمبلغ ٥٠٠ جنيه على أحد عمـلاء القطاع الخاص ، فيقيد ذلك كما يلى :

(١) انظر الفرع الأول — المبحث الثالث — الفصل الثالث — الباب الخامس .

منه	له	مساعد	بيـــــان
٥٠٠			من هـ / ١ . قبض قطـاع خاص اعمـــال
	٥٠٠		الى هـ / عمـلاء قطاع خاص اعمـــال شركة . . .

الفـــرع الثالث

المدينـــون المتنـــوعون

ينقسم هذا الحساب الى حســابات فرعيـــة هى : « تامينات لدى الغير هـ / ١٦٣١ » و « ســلف العاملين هـ / ١٦٣٢ » و « مصـلحة الجمارك ــ امانات هـ / ١٦٣٣ » .

ويلاحظ ان هذه الحسابات ادرجت فى قـوائم الموازنة النقـدية ضـمن قائمة مدفوعات النشاط الاستثمارى والراسمالى ، لذلك يتعين ــ طبقا لمقتضـيات النظام المحاسـبى ــ ان يتم الدفع بخصـوص هذه الحســابات عن طـريق بنك تمـويل النشــاط الاســتثمارى .

اولا ــ حساب ١٦٣١ ــ تامينات لدى الغير :

يبين هذا الحســاب حركة التأمينات التى تدفعهـــا الوحـدة للغير كتأمينات عقود او ارتباطات مثـل التأمينــات الابتدائيـــة والنهائيـــة ، وتأمين الانارة والتيار الكهـربائى ، وتأمين التليفــون ، وتأمين الايجار . ويقيــد دفع هـــذه التأمينــات كما يلى :

١٦٣	من هـ / مدينـــون متنوعـــون
١٦٣١	تامينـــــات لـــدى الغير
١٨٢٢	الى هـ / بنك تمويل النشاط الاستثمارى

ويقيد اســترداد هذه التأمينات كما يلى :

١٨٢١	من هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
١٦٣	الى هـ / مدينـــون متنوعـــون
١٦٣١	تامينـــات لـــدى الغير

ثانيا ــ حساب ١٦٣٢ ــ ســلف العاملين :

يبين هذا الحساب حـركة السلف للعاملين فيجعل مدينـــا بالســلف الممنوحة لهم خلال العام ، ودائنا بما يتم تحصـــيله منها . ويلاحظ قصر هـــذا الحساب على السلف النقدية ، أما مشـتريات العاملين من الوحـــدة فتعالج كمبيعات وتقيـــد على حساباتهم فى دفتر استاذ العملاء . ويقيد دفع الســـلف النقدية كما يلى :

من هـ / مدينـــون متنوعـــون	١٦٣
ســـلف العاملـــين	١٦٣٢
الى هـ / بنك تمـويل النشـــاط الاســـتثمارى	١٨٢٢

ثالثا ــ حساب ١٦٣٣ ــ مصـــلحة الجمارك ــ امانات :

منعا لتكدس البضائع بالجمارك وتســـهيلا للاجـــراءات الجمركية لوحـــدات القطاع العام صدرت تعليمات يسمح بمقتضاها بالافراج عن الرســـائل الواردة لهذه الوحدات مقابل ان تدفع هـــذه الوحدات لمصـــلحة الجمارك مبالغ كامانات على ذمة التخليص الجمركى . ويجعل هـــذا الحســاب مدينا بما يدفـــع كامانات ودائنا بما يتم تسويته منها . ويقيد دفع هذه الامانات كما يلى :

من هـ / مدينـــون متنوعـــون	١٦٣
مصـــلحة الجمارك ــ امانات	١٦٣٣
الى هـ / بنك تمويل النشـــاط الاستثمارى	١٨٢٢

وعند تحديد الرسوم الجمركية على الرسائل الواردة وتقييدها على حســـاب الاعتمادات المســـندية المختص يتم التســـوية مع حســـاب الامانات بالقيـــد الآتى (بفرض أن الرسائل تتمثل فى بضائع أو مستلزمات ســـلعية) :

من هـ / دائنـــون متنوعـــون	٢٦٣
مصلحة الجمارك ــ رســـوم جمركية على بضـــائع	٢٦٣٣٢
الى هـ / مدينـــون متنوعـــون	١٦٣
مصـــلحة الجمارك ــ امانات	١٦٣٣



المبحـــث الرابـــع

الحسابات المدينـــة المختلفـــة

قد تنشأ حقوق للوحدة نتيجة بيع أصـــول ثابتة أو اســـتثمارات مالية ، كمـــا قد يكـــون هنـــاك ايرادات مستحقة بمفهومها التقليدى مثـــل الايجارات والفـــوائد الدائنة المســـتحقة ، كما قد يكـــون هناك حســـابات مدينـــة لم يفرد لها النظـــام حسابات خلصة بها . وقد خصص النظام المحاسبى حســـاب « الحسابات المدينـــة المختلفة » بصفة اساسية لبيان حركة هذه الحقوق .

فينقسم هذا الحساب الى حسابات مساعدة هى : مدينون مختلفون حـ / ١٧١ » و « أرصدة مدينة أخرى حـ / ١٧٢ » و « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة حـ / ١٧٣ » .

اولا ـ حساب ١٧١ ـ مدينون مختلفون :

يخصص هذا الحساب لبيان حركة حقوق الوحدة المترتبة على بيع الأصول الثابتة والاستثمارات المالية واهلاك السندات الحكومية وذلك توفيرا للبيانات اللازمة لاعداد قوائم الموزنة النقدية .

وينقسم هذا الحساب الى حسابات فرعية هى : « مدينو بيع اصول حـ / ١٧١١ » و « مدينو اهلاك سندات حكومية حـ / ١٧١٢ » و « مدينو بيع أوراق مالية حـ / ١٧١٣ » و « مدينو بيع استثمارات مالية أخرى حـ / ١٧١٤ » .

ثانيا ـ حساب ١٧٢ ـ ارصدة مدينة أخرى :

خصص النظام المحاسبى هذا الحساب لكى يجمع حركة الحسابات المدينة التى لا تندرج تحت أى من الحسابات المدينة السابقة ، ومن أمثلة ذلك مايلى :

١ ـ المستلزمات الخدمية المقدمة .
٢ ـ المصروفات الجارية والتخصيصية المقدمة وينحصر ذلك عادة فى الايجارات المقدمة .
٣ ـ العجز غير الطبيعى الذى يكتشف عند جرد مخازن المستلزمات السلعية مع تحديد المسئول عن هذا العجز .
٤ ـ أوراق القبض غير المتعلقة بحساب العملاء مثل أوراق القبض التى تسحب على أو ترد من شخص نتيجة لبيع أصول ثابتة له .

ثالثا ـ حساب ١٧٣ ـ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة :

وهو حساب وسيط يقيد فى جانبه المدين ما يستحق من هذه الايرادات وفى جانبه الدائن ما يقبض منه ، وذلك توفيرا للبيانات اللازمة لاعداد قوائم الموازنة النقدية . ويمثل رصيد هذا الحساب فى نهاية السنة المالية الايرادات المستحقة ولم تقبض بعد فيظهر هذا الرصيد فى الميزانية ضمن الاصول .

وينقسم هذا الحساب الى حسابات فرعية هى : « اعانات مستحقة حـ / ١٧٣١ » و « ايرادات أوراق مالية مستحقة حـ / ١٧٣٢ » و « فوائد دائنة مستحقة حـ / ١٧٣٣ » و « ايجارات دائنة مستحقة حـ / ١٧٣٤ » و « تعويضات مستحقة حـ / ١٧٣٥ » و « ايرادات متنوعة مستحقة حـ / ١٧٣٦ » و « ايرادات سنوات سابقة مستحقة حـ / ١٧٣٧ » .

● ● ●

المبحث الخامس

النقدية بالصندوق وبالبنوك

يبين هذا الحساب الحركة الاجمالية للنقدية بالصندوق وبالبنوك ، وينقسم الى الحسابات المساعدة الآتية :

اولا ـ حساب ١٨١ ـ نقدية بالصندوق :

يظهر هذا الحساب الحركة الاجمالية للنقدية بخزائن الادارة والفروع والسلف المستديمة ، وبذلك ينقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية الآتية :

١ ـ د / ١٨١١ ـ **صندوق الادارة** : ويجعل مدينا برصيد أول المدة وبالمبالغ التى يتم تمويله بها ، ويجعل دائنا بالمدفوعات التى تتم عن طريقه .

٢ ـ د / ١٨١٢ ـ **صندوق الفروع** : ويجعل مدينا برصيد أول المدة وبالمتحصلات من عملاء الفروع وغيرهم وبالمبيعات النقدية ، ويجعل دائنا بالايداعات بالبنك والدفعات المسددة لصندوق الادارة أو غيره .

٣ ـ د / ١٨١٣ ـ **سلف مستديمة** : تضع الوحدة عادة لوائح داخلية تنظم هذه السلف من ناحية مبالغ هذه السلف واوجه الصرف منها ودورية الاستعاضة . ويظهر هذا الحساب حركة السلف المستديمة المصرح بها للاقسام المختلفة للوحدة .

ثانيا ـ حساب ١٨٢ ـ بنك حساب جارى :

يبين هذا الحساب حركة الحساب الجارى فيجعل مدينا بما يتم ايداعه نقدا او بشيكات وكذلك باشعارات الاضافة ، كما يجعل دائنا بما يتم دفعه بمقتضى شيكات وكذلك باشعارات الخصم .

وطبقا لمقتضيات النظام المحاسبى يتعين تخصيص حسابين احداهما لتمويل النشاط الجارى « د / ١٨٢١ » والآخر لتمويل النشاط الاستثمارى « د / ١٨٢٢ » .

وبالرجوع الى قوائم الموازنة النقدية نجدا انها تتكون من ثلاث قوائم :

١ ـ قائمة الموازنة النقدية ـ مقبوضات .

٢ ـ قائمة الموازنة النقدية ـ مدفوعات النشاط الجارى .

٣ ـ قائمة الموازنة النقدية ـ مدفوعات النشاط الاستثمارى (الرأسمالى) .

ومن ذلك يتضح مايلى :

١ - لا يستدعى الامر تقسيم جانب المقبوضات فى حساب البنك الى مقبوضات نشاط جارى ونشاط استثمارى ، ومعنى ذلك معالجة جميع المقبوضات بجعل حساب بنك تمويل النشاط مدينا .

٢ - يقسم جانب المدفوعات فى حساب البنك الى خانتين : الخانة الأولى تخصص لتمويل النشاط الجارى ويقيد بها بنود المدفوعات المبينة فى القائمة الثانية من قوائم الموازنة النقدية ، أما الخانة الثانية فتخصص لتمويل النشاط الاستثمارى وتقيد بها بنود المدفوعات المبينة فى القائمة الثالثة من قوائم الموازنة .

ثالثا - حساب ١٨٣ - بنك ودائع لاجل او باخطار سابق :

يبين هذا الحساب حركة المبالغ التى قد تودعها الوحدة لدى البنك على هيئة ودائع لا تسحب الا بعد انتهاء اجل معين محدد فى عقد الوديعة او باخطار سابق .

المعالجة المحاسبية للسلف المستديمة :

طبقا لأسس الضبط الداخلى تقوم الوحدة الاقتصادية بايداع المتحصلات سواء أكانت نقدا او بشيكات فى حسابها الجارى بالبنك ، على ان تخصص سلفة (أو سلف) للمدفوعات الضئيلة القيمة . وعند انشاء السلفة تقيد قيمتها باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من ح / سلف مستديمة	١٨١٣
الى ح / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

وتخصص لكل سلفة يومية خاصة بها لاثبات ما يتم دفعه منها ، وهذه المدفوعات قد تكون فى صورة استخدامات كمصروفات النقل والانتقالات ، أو سداد لالتزامات مثبتة فى الدفاتر مثل الاحكام القضائية السابق استقطاعها من الاجور النقدية ، كما قد تتمثل هذه المدفوعات فى شكل أصول مثل سلف العاملين .

وعند استعاضة السلفة بشيك تعالج المدفوعات محاسبيا كما لو تم دفعها جميعا عن طريق البنك فى تاريخ الاستعاضة .

وكمثال نفرض أن شركة قطاع عام تخصص سلفة مستديمة قدرها ٧٠٠ جنيه للانفاق على بنود معينة وطبقا للائحة معينة ، وفى نهاية شهر معين كان المنصرف من هذه السلفة كما يلى (الارقام بالجنيهات) :

٤٠ ادوات كتابية من شركة قطاع خاص للاستخدام مباشرة — ٨٠ فاتورة استهلاك المياه — ٢٥٠ تأجير اصول من شركات قطاع خاص منها ٧٠ تأجير خيام وكراسى و ١٨٠ تاجير سيارات لنقل مبيعات الانتاج التام — ٥٠ طوابع بريد — ٣٠ تلغراف — ٤٠ طوابع دمغة — ٣٠ تبرعات — ١٠٠ أحكام قضائية سبق استقطاعها من الاجور النقدية — ٧٠ تعويض اصابة احد العاملين بالنيابة عن الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية .

والمطلوب ما يلزم من قيود لتسوية هذه السلفة علما بأنه قد تم استعاضة المنصرف منها بشيك .

مساعد	له	مساعد	بيان
١٢٠			من ﻫ / مستلزمات سلعية
		٤٠	ادوات كتابية
		٨٠	مياه وانارة
١٥٠			من ﻫ / مستلزمات خدمية
		٧٠	تاجير معدات ووسائل نقل
		٨٠	نقل وانتقالات عامة ومواصلات
٤٠			من ﻫ / ضرائب اخرى
٣٠			من ﻫ / تبرعات
١٨٠			من ﻫ / صافى مبيعات انتاج تام
		١٨٠	نقل انتاج تام
	١٦٠		الى ﻫ / موردون ق . ع . اعمال
		١٦٠	موردو ق . ع . اعمال — نقدا
	٢٩٠		الى ﻫ / موردو ق . خاص
		٢٩٠	موردو ق . خاص — نقدا
	٤٠		الى ﻫ / دائنون متنوعون
		٤٠	مصلحة الضرائب — ضرائب اخرى
	٣٠		الى ﻫ / م.ج.ت. مستحقة
		٣٠	تبرعات واعانات مستحقة للغير
			(استحقاق الاستخدامات المنصرفة من السلفة خلال شهر ...)

منه	له	مساعد	بيان
١٦٠			من ح / موردو ق . ع . اعمال
		١٦٠	موردو ق . ع . اعمال ـ نقدا
٢٩٠			من ح / موردو ق . خاص
		٢٩٠	موردو ق . خاص ـ نقدا
١١٠			من ح / دائنون متنوعون
		٤٠	مصلحة الضرائب ـ ضرائب اخرى
		٧٠٠	ه . ع . للتامينات الاجتماعية ـ جارى
٣٠			من ح / م.ج.ت. مستحقة
		٣٠	تبرعات واعانات مستحقة للغير
١٠٠			من ح / دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين
		١٠٠	احكام قضائية
	٥٩٠		الى ح / بنك تمويل النشاط الجارى
			(استعاضة المنصرف من السلفة خلال شهر ... بشيك رقم ...)

الباب الثالث

حسابات الخصوم

تقديم الباب ـ الاطار العام لتبويب الخصوم بالدليل :

عادة ينظر الى الخصوم من زاوية كونها ممثلة لحقوق قبل الوحدة الاقتصادية كشخصية اعتبارية ، مع تحليل هذه الخصوم أولا الى « حقوق الملكية » و « حقوق الغير » ، ثم تبويب هذه الحقوق الاخيرة الى « خصوم ثابتة » و « خصوم متداولة » ، وهذا التبويب يتفق وطبيعة المعلومات التى يطلبها المساهمون أو أصحاب الوحدة الاقتصادية من حيث معرفة القيمة الدفترية لحقوقهم ، كما أن هذا التبويب يوفر لادارة الوحدة الاقتصادية البيانات بالشكل الذى يمكنها من معرفة قدرتها على الوفاء بالتزاماتها فى اوقات استحقاقها .

ولكن بالرجوع الى الاطار العام للدليل المحاسبى نجد أن حسابات الخصوم تتكون من حسابات « رأس المال ح / ٢١ » و « احتياطيات ح / ٢٢ » و « مخصصات ح / ٢٣ » و « قروض طويلة الاجل ح / ٢٤ » و « بنوك دائنة ح/٢٥ » و « دائنون ح / ٢٦ » و « حسابات دائنة مختلفة ح / ٢٧ » .

وهذا التبويب يوحى بأن الدليل المحاسبى أخذ بالنظرة الاقتصادية للخصوم ، وهى كونها ممثلة لمصادر التمويل بالوحدة الاقتصادية ، وهذه المصادر يمكن تقسيمها الى نوعين رئيسيين :

١ ـ **مصادر التمويل الداخلى والذاتى :** وقد انعكست هذه المصادر بالدليل فى ثلاث مجموعات محاسبية ، وهى « رأس المال » و « الاحتياطيات » و « المخصصات » .

٢ ـ **مصادر التمويل الخارجى اى الائتمانى :** وتشمل هذه المصادر بالدليل باقى حسابات الخصوم وهى « القروض طويلة الأجل » و « البنوك الدائنة » و « الدائنون » و « الحسابات الدائنة المختلفة » .

وهذه النظرة تنعكس بصفة خاصة فى اظهار جميع أنواع المخصصات فى جانب الخصوم بنموذج الميزانية كما هو وارد بالنظام المحاسبى الموحد ، وذلك طبقا للنظرة الاقتصادية لهذه المخصصات وهى اعتبارها مصدر من مصادر التمويل بالوحدة الاقتصادية (١) .

---

(١) لمزيد من الايضاح انظر المبحث الخاص بالمخصصات فى هذا الباب .

واتساقا مع هذه النظـرة الاقتصـادية فى تبويب الخصـوم نقسـم هذا الباب الى فصـلين كما يلى :

الفصـل الأول : مصـادر التمـويل الداخلى
الفصـل الثانى : مصـادر التمـويل الخارجي

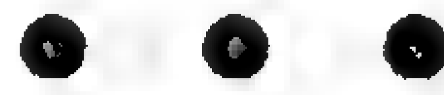


الفصل الأول

مصادر التمويل الداخلى

كما سبق أن بينا ، تشمل مصادر التمويل الداخلى رأس المال والاحتياطيات والمخصصات ، وطبقا لذلك نقسم هذا الفصل الى المباحث الآتية :

المبحث الأول :	رأس المال
المبحث الثانى :	الاحتياطيات
المبحث الثالث :	المخصصات



المبحث الأول

رأس المال

عرف النظام المحاسبى رأس المال بأنه القيمة الاصلية للاصول التى يوفرها المالك للوحدة لتكون تحت تصرفها بصفة مستمرة ، وقد تكون هذه القيمة مستحقة أو مدفوعة (نقدا أو عينا) . ويلاحظ أن النظام المحاسبى اتجه فى هذا التعريف اتجاها اقتصاديا اذ ربط رأس المال بما يمثله من القيم الاصلية للاصول التى يوفرها المالك .

وينقسم حساب رأس المال فى شركات القطاع العام الى حسابين مساعدين هما « رأس مال مملوك ح / ٢١١ » و « مساهمة الحكومة ح / ٢١٢ » .

اولا ــ حساب ٢١١ ــ راس مال مملوك :

وهو يعبر عن رأس المال المملوك للوحدة والمدفوع لها فعلا ، فمثلا اذا دفع نقدا يقيد بالقيد الآتى :

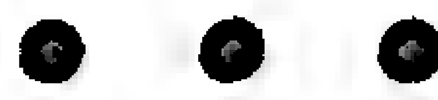
من ح / بنك تمويل النشاط الجارى	**١٨٢١**
الى ح / راس مال مملـوك	**٢١١**

ثانيا ـ حساب ٢١٢ ـ مساهمة الحكومة (تسدد) :

ويمثل هذا الحساب مساهمة الحكومة فى راس مال الوحدة ، فيقيد به المبالغ التى تدفعها وزارة الخزانة عن مساهمة الحكومة فى راس مالها ، وهذه المساهمة كانت تسدد للشركات بواسطة المؤسسات التابعة لها ، على أن تقوم هذه الشركات بسداد الفوائد الدورية المستحقة على هذه المساهمة ، ورد المساهمة ذاتها طبقا لتعليمات صدرت بهذا الخصوص .

ويجدر الاشارة هنا الى قرار اللجنة العليا للتخطيط سنة ١٩٧٤ بعدم رد التمويل الممنوح من المؤسسات للشركات التابعة لها . لذلك تعمل شركات القطاع العام على استصدار قرارات من جمعياتها العمومية بتعلية مساهمة الحكومة لراس المال المملوك ، ويثبت ذلك بالقيد الآتى :

من ﺣ / مساهمة الحكومة (تسدد)	٢١٢
الى ﺣ / رأس مال مملوك	٢١١



المبحث الثانى

الاحتياطيات

يمكن تعريف « الاحتياطى » بأنه كل مبلغ يخصص (او يوزع) من الارباح الصافية التى حققتها الوحدة لاغراض او اهداف معينة . فالاحتياطى يعتبر توزيعا أو تصرفا فى الارباح الصافية بخلاف مقابل « المخصص » فهو عبء تحميلى يجب أخذه فى الحسبان عند مقابلة الايرادات بالنفقات اى قبل الوصول الى الارباح (أو الخسائر) الصافية للسنة المالية . ونورد فيما يلى شرح الاحتياطيات التى تضمنها الدليل المحاسبى .

اولا ـ حساب ٢٢١ ـ احتياطى قانونى :

تلتزم شركات القطاع العام بتجنيب نسبة من ارباحها السنوية لتكوين احتياطى قانونى . وقد تضمن قانونى المؤسسات العامة وشركات القطاع العام رقم ٣٢ لسنة ١٩٦٦ ورقم ٦٠ لسنة ١٩٧١ الاحكام الآتية بخصوص الاحتياطى القانونى .

يحدد مجلس الوزراء النسبة التى تجنب فى كل سنة مالية من الارباح لتكوين احتياطى قانونى ، ومعنى ذلك ان هذه النسبة قد تتغير من سنة لاخرى ، ومما يذكر فى هذا الصدد أن قرار رئيس الوزراء رقم ٩٥٨ لسنة ١٩٦٧ ينص على ان يجنب ٥٪ من أرباح شركات القطاع العام لتكوين احتياطى قانونى .

يجوز بقرار من المؤسسة العامة التى تتبعها الشركة وموافقة الوزير المختص اضافة الاحتياطى كله أو بعضه الى راس المال .

يقف تجنيب الاحتياطى اذا بلغت قيمته ما يوازى راس المال ما لم يقرر الوزير المختص استمرار تجنيبه ، وفى هذه الحالة يجب ان يجدد القرار فى كل سنة وان تحدد فيه النسبة الواجب تجنيبها بشرط الا تزيد عن النسبة التى يحددها مجلس الوزراء فى كل سنة .

ثانيا ـ حساب ٢٢٢ ـ احتياطى يستثمر فى سندات حكومية :

ينص قانون المؤسسات العامة وشركات القطاع العام رقم ٦٠ لسنة ١٩٧١ على أنه يصدر قرار من رئيس الجمهورية بتحديد النسبة التى تجنب من الارباح الصافية لشراء سندات حكومية أو تودع بالبنك المركزى فى حساب خاص . ويقف تجنيب الاحتياطى اذا بلغت قيمته ما يوازى راس المال ما لم يقرر الوزير المختص استمرار تجنيبه ، وفى هذه الحالة يجب أن يجدد القرار فى كل سنة وان تحدد فيه النسبة الواجب تجنيبها بشرط الا تجاوز النسبة التى يحددها قرار رئيس الجمهورية .

ويلاحظ ان القانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٩ والمعدل بالقانون رقم ١١٢ لسنة ١٩٦١ ينص ان تقوم الشركات المساهمة بتجنيب ٥٪ من الارباح الصافية سنويا تخصص لشراء سندات حكومية قبل توزيع اية مبالغ على المساهمين .

ويلاحظ ان هذا الاحتياطى يتفق مع الاحتياطى القانونى فى أن تكوينه ملزم بنص القانون ، الا أنه يختلف عنه فى ضرورة استثماره خارج الوحدة اى فى سندات حكومية أو بمثابة ايداع بالبنك المركزى فى حساب خاص .

ثالثا ـ حساب ٢٢٣ ـ احتياطى تمويل المشروعات الاستثمارية والتجديدات والتوسعات :

طبقا لما جاء بتفسيرات اللجنة الفنية الدائمة بجعل هذا الاحتياطى دائنا بما يجنب من الارباح السنوية لمقابلة ما تحتاجه الوحدة من عمليات تجديد على اصل أو اصول معينة ، ولا يقتضى ذلك ان يكون التجديد من نفس نوع وطبيعة الاصول القائمة فعلا فى الوحدة الاقتصادية .

رابعا ـ حساب ٢٢٤ ـ احتياطى عام :

يفهم من تسمية هذا الاحتياطى ان تكوينه يكون بغرض عام وهو تدعيم المركز المالى للوحدة الاقتصادية .

خامسا ـ حساب ٢٢٥ ـ احتياطى سداد مساهمة الحكومة :

يجمل هذا الاحتياطى دائنا بما يجنب من الفائض لتكوين مقابل سداد مساهمة الحكومة ، ويلاحظ ان تكوين هذا الاحتياطى بمثابة سداد أو استهلاك مساهمة الحكومة من الارباح السنوية الصافية للوحدة الاقتصادية .

سادسا ـ حساب ٢٢٦ ـ احتياطى ارتفاع اسعار الاصول :

كما سبق ان بينا عند التعرض لموضوع الاهلاك يتم تكوين هذا الاحتياطى من مصدرين :

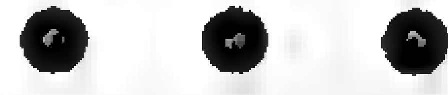
١ ـ فروق القيمة الاستبدالية ، وتتمثل فى الفروق بين الاهلاك على أساس القيم الاستبدالية والقيم التاريخية للاصول الثابتة .

٢ ـ اهلاك الاصول التى تم اهلاكها دفتريا ومازالت تستخدم فى الانتاج .

سابعا ـ حساب ٢٢٧ ـ احتياطيات اخرى :

يقيد فى هذا الحساب ما يجنب من الفائض لتكوين احتياطيات غير السابق ذكرها ، ويراعى عند تكوين أكثر من احتياطى ان يكون لكل منها حساب فرعى مستقل .

وسوف نبين المعالجة المحاسبية لتكوين هذه الاحتياطيات عند شرح موضوع توزيع الفائض .



المبحث الثالث

المخصصات

المخصصات من حسابات الخصوم ، وتكون مقابل انشاء أعباء تحمل على ايرادات الفترة بسبب النقص المحتمل أو المؤكد فى الاصول ولكن لا يمكن قياسه على وجه التحديد ، او لمقابلة التزامات محتملة أو مؤكدة ولكن غير محدد قيمتها . ويتبين من هذا التعريف مايلى :

١ ـ تنقسم المخصصات الى نوعين رئيسيين : النوع الأول مخصصات تقييم الاصول مثل مخصص الاهلاك ومخصص الديون المشكوك فى تحصيلها والنوع الثانى مخصصات التزامات مثل مخصص الضرائب المتنازع عليها .

٢ ـ مقابل المخصصات أعباء تحميلية على الايرادات بخلاف الاحتياطيات التى تعتبر توزيع أو تصرف فى الفائض القابل للتوزيع .

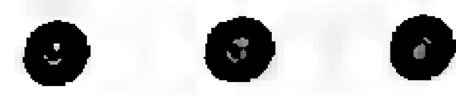
ومقابل المخصصات هى حسابات « الاستخدامات » التى تستخدم لتكوين المخصصات ، وطبقا للدليل المحاسبى ينحصر ذلك فى حسابين هما : « الاهلاك ح / ٣٥٢ » و « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ح / ٣٦٧ » .

اما المخصصات ذاتها فتنقسم الى حسابات هى : « مخصص اهلاك ح / ٢٣١ » و « مخصص الضرائب المتنازع عليها ح / ٢٣٢ » و « مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ح / ٢٣٣ » و « مخصصات أخرى ح / ٢٣٤ » .

وتختلف وجهات النظر بخصوص كيفية اظهار المخصصات بالميزانية ، وبهذا الخصوص نورد التعليق الآتى :

١ ـ تركز القواعد المحاسبية على « سبب » تكوين المخصصات ، وطبقا لذلك تظهر مخصصات الاصول (كمخصصات الاهلاك والديون المشكوك فى تحصيلها) بالميزانية مطروحة من الاصول المتعلقة بها بسبب كونها ممثلة للنقص المؤكد ولا يمكن قياسه على سبيل التحديد او ممثلة للنقص المحتمل فى هذه الاصول ، اما مخصصات الالتزامات فتظهر فى جانب الخصوم بالميزانية بسبب كونها ممثلة لالتزامات مؤكدة ولا يمكن قياسها على سبيل التحديد أو ممثلة لالتزامات محتملة بالنسبة للوحدة الاقتصادية .

٢ ـ تركز النظرة الاقتصادية على « نتيجة » تكوين المخصصات ، وهى حبس أموال بالوحدة الاقتصادية كمصدر من مصادر التمويل الذاتى ، وطبقا لهذه النظرة تظهر جميع المخصصات فى جانب الخصوم بالميزانية ، وهذه النظرة هى التى انعكست فى نموذج الميزانية بالنظام المحاسبى الموحد .

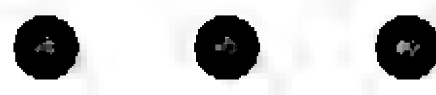


الفصل الثانى

مصادر التمويل الخارجى

كما سبق أن بينا ، تشمل مصادر التمـــويل الخارجى القروض طويلة الاجـــل والبنوك الدائنة والدائنـــون والحسابات الدائنة المختلفة ، وطبقا لذلك نقســـم هذا الفصـــل الى المباحث الآتية :

المبحث الأول	:	القروض طويلة الاجـــل
المبحث الثانى	:	البنـــــوك الدائنـــــة
المبحث الثالث	:	الدائنـــــــــــــــون
المبحث الرابع	:	الحسابات الدائنة المختلفة



المبحـــث الأول

القـــروض طويلـــة الأجـــل

يظهر هذا الحســـاب حركة القـــروض أى المبالغ التى تقترضـها الوحـــدة الاقتصـــادية من الغير على أن تســـددها بعد مدة تزيد على ســـنة من تاريخ عقـــد القروض ، وذلك بغض النظـــر عن صـــفة المقـــرض أى ســـواء كان جهة مصرفية (كالبنك المركزى) أو غير ذلك .

القـــواعد الخاصـــة بالقروض طويلة الأجـــل :

١ ــ التفرقة بين القروض « المحليـــة » و « الخارجيـــة » مع تبويب القروض بحسب الغـــرض منها الى : « قروض لشراء اصـــول جديدة » و « قـــروض لشراء أصـــول قائمة » و « قروض لشراء مستلزمات ســـلعية » .

وذلك لأن المدفـــوعات لشراء أصـــول ثابتـــة جـــديدة تعتبر من التكـــوين الراســـمالى ، بينما شراء اصـــول قائمـــة (قديمـــة) لا يعدو ان يكون تحويلا راسماليا من وحدة اقتصـــادية لأخرى ، أما شراء المســـتلزمات الســـلعية فهو من النشاط الجارى .

٢ ــ عند ســـداد قروض الاصـــول الثابتة يجعـــل حســـاب البنك تمـــويل النشاط الاســـتثمارى دائنا ، أما ســـداد قروض المســـتلزمات الســـلعية فيتم عن طريق بنك تمويل النشاط الجارى .

٣ – لا يجوز تعلية الفوائد لحساب القرض ، فالفوائد التى استحقت ولم تدفع تقيد لحساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة – فوائد مستحقة حـ / ٢٧٤٣ » .

مثال :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام ، والمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى :

١ – اشترت الشركة اراضى بناء تم استلامها بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه بقرض يسدد بعد خمس سنوات .

٢ – سددت الشركة ما يلى (أ) قرض قيمته ٦٠٠٠ جنيه مستحق لأحدى الشركات الاجنبية مقابل خامات اشترتها الشركة من هذه الشركة الاجنبية منذ أربع سنوات . (ب) قرض قيمته ٩٠٠٠ جنيه منحة البنك المركزى للشركة منذ ثلاث سنوات لشراء آلات جديدة .

منه	له	مساعد	بيان
٨٠٠٠			من حـ / تكوين سلعى
		٨٠٠٠	اراضى
	٨٠٠٠		الى حـ / قروض محلية طويلة الأجل
		٨٠٠٠	لشراء اصول قائمة
			(شراء اراضى بناء بقرض)
٦٠٠٠			من / قروض خارجية طويلة الأجل
		٦٠٠٠	لشراء مستلزمات سلعية
	٦٠٠٠		الى حـ / بنك تمويل النشاط الجارى
			(سداد القروض المستحق لـ ... بشيك رقم ...)
٩٠٠٠			من حـ / قروض محلية طويلة الأجل
		٩٠٠٠	لشراء اصول جديدة
	٩٠٠٠		الى حـ / بنك تمويل النشاط الاستثمارى
			(سداد قرض البنك المركزى بشيك رقم ...)

• • •

المبحث الثاني

البنوك الدائنة

يبين هذا الحساب دائنية البنوك للوحدة الاقتصادية ، وينقسم الى حسابات مساعدة هي : « سحب على المكشوف حـ / ٢٥١ » و « وقروض قصيرة الاجل بضمان حـ / ٢٥٢ » و « جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية حـ / ٢٥٣ » .

اولا ــ حساب ٢٥١ ــ سحب على المكشوف :

يظهر هذا الحساب مديونية الوحدة مقابل السحب على المكشوف من البنك وذلك بدون ضمان ، ويلاحظ كما سبق بيانه ان النظام المحاسبى يقضى بتقسيم حساب « البنك حساب جارى » الى حسابين فرعيين احدهما لتمويل النشاط الجارى والآخر لتمويل النشاط الاستثمارى ، ولكن النظام لم يتبع هذا الاجراء بالنسبة لحساب السحب على المكشوف .

ثانيا ــ حساب ٢٥٢ ــ قروض قصيرة الاجل بضمان :

يظهر هذا الحساب مديونية الوحدة مقابل قروض من البنك لمدة سنة فاقل ، وتقدم الوحدة ضمانا للبنك عند عقد هذه القروض ، وقد يكون هذا الضمان ممثلا فى أوراق مالية او تجارية او بضائع أو ضمان شخصى .

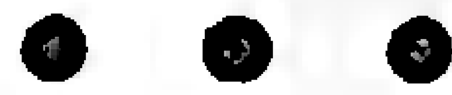
ثالثا ــ حساب ٢٥٣ ــ جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية :

يبين هذا الحساب حركة الاعتمادات التى يتم تمويلها بمعرفة البنك ، أى الاعتمادات التى لم يخصم قيمتها من الحساب الجارى للوحدة ، فيجعل دائنا بقيمة الاعتمادات التى يتم تمويلها بمعرفة البنك ويجعل مدينا بقيمة المبالغ التى تخصم من الحساب الجارى للوحدة .

ويلاحظ أن النظام ــ فى صدد شرحه لهذا الحساب ــ اشار الى استخدامه بخصوص تمويل « اعتمادات مستندية لشراء بضائع حـ / ١٣٦١ » ، ولم يتعرض لموضوع تمويل « اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة حـ / ١٢٢٢ » . وليس هناك مفر من استخدام نفس الحساب بخصوص تمويل الاعتمادات من النوع الاخير بواسطة البنك ، ونرى تقسيم هذا الحساب الى حسابين فرعيين كما يلى :

٢٥٣		جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية
	٢٥٣١	لشراء اصول ثابتة
	٢٥٣٢	لشراء بضائع

وذلك تمشيا مع السمة العامة للنظام وهى تخصيص مجموعة من الحسابات لاثبات عمليات النشاط الاستثمارى واخرى لاثبات عمليات النشاط الجارى .



المبحث الثالث

الدائنون

يضم هذا الحساب الاجمالى الالتزامات المترتبة على مباشرة الوحدة لنشاطها الجارى ، وقد تنشأ هذه الالتزامات كنتيجة مباشرة لهذا النشاط ويتمثل فى حسابات « موردون » و « أوراق دفع » ، وقد تنشأ هذه الالتزامات كنتيجة غير مباشرة لنشاط الوحدة الجارى ، وقد جمع النظام المحاسبى هذه الالتزامات فى حسابى « الدائنون المتنوعون » و « دائنو توزيعات » . ويجب ملاحظة ان حساب الدائنون لا يشتمل على التزامات الوحدة الناشئة من النشاط الاستثمارى المتمثل بصفة خاصة فى عمليات شراء الاصول الثابتة والاوراق المالية ، اذ تندرج هذه الالتزامات ضمن « الحسابات الدائنة المختلفة حـ/ ٢٧ » .

وطبقا لذلك ينقسم الحساب الى حسابات مساعدة هى : « موردون حـ / ٢٦١ » و « أوراق دفع حـ/ ٢٦٢ » و « دائنون متنوعون حـ / ٢٦٣ » و « دائنو توزيعات حـ / ٢٦٤ » .

وسنؤجل شرح حساب « دائنو توزيعات » للباب السادس عند التعرض لموضوع توزيع الفائض ، أما الحسابات الاخرى فيخصص لها الفروع التالية .

الفرع الأول

الموردون

يمثل هذا الحساب اجمالى حسابات الموردين بما فيهم مقاولى الباطن ويجعل دائنا باجمالى قيمة المشتريات وبقيمة أوراق الدفع التى رفضتها الوحدة ، ويجعل مدينا بما يسدد للموردين والخصم المكتسب وبقيمة مردودات المشتريات وأوراق الدفع التى يسحبها الموردون على الوحدة .

القواعد الخاصة بالموردين :

١ ــ تقسيم حساب الموردين حسب التقسيم القطاعى فى المحاسبة القومية فينقسم الحساب الى حسابات فرعية وجزئية كما يلى :

٢٦١			موردون
	٢٦١١		موردو القطاع العام
		٢٦١١١	خدمات
		٢٦١١٢	اعمال
	٢٦١٢		موردو القطاع الخاص
	٢٦١٣		موردو الخارج

٢ ــ قصر استخدام حساب الموردين على مشتريات المستلزمات السلعية واستحقاق المستلزمات الخدمية والمشتريات بغرض البيع .

٣ ــ معالجة المدفوعات المقدمة للموردين مباشرة فى حساباتهم (١) ، فاذا فرض أن الوحدة الاقتصادية دفعت لمورد (شركة قطاع عام) مبلغ ٣٠٠٠ جنيه تحت ذمة توريد مستلزمات سلعية لم تستلمها الوحدة بعد ، يتم اثبات ذلك بالقيد الآتى :

منه	له	مساعد	بيان
٣٠٠٠			من حـ / موردو قطاع عام اعمال
		٣٠٠٠	شركة ...
	٣٠٠٠		الى حـ / بنك تمويل النشاط الجارى

واذا فرض أن توريد هذه المستلزمات للوحدة الاقتصادية لم يتم حتى نهاية السنة المالية ، فان الرصيد المدين لهذا المورد يظهر كرصيد شاذ فى جانب الأصول بالميزانية وتحت اسم « موردون » ، اى دون اجراء مقاصة بين الأرصدة العادية والشاذة للموردين .

الفرع الثانى

أوراق الدفع

يمثل هذا الحساب حركة أوراق الدفع ، فيجعل دائنا بقيمة أوراق الدفع خلال الفترة ، ويجعل مدينا بقيمة ما يسدد وما يرفض منها .

القواعد الخاصة بأوراق الدفع :

١ ــ التفرقة بين أوراق الدفع المحلية والخارجية ، فيقسم الحساب الى حسابين فرعيين هما : « أوراق دفع محلية حـ / ٢٦٢١ » و « أوراق دفع خارجية حـ / ٢٦٢٢ » .

---

(١) يلاحظ فى هذا الصدد أن الدفعات المقدمة لشراء أصول ثابتة تقيد فى حساب « انفاق استثمارى ــ دفعات مقدمة حـ / ١٢٢١ » وذلك لحين توريد هذه الأصول .

٢ ـ قصر استخدام هذا الحساب على اثبات عمليات أوراق الدفع المرتبطة بحساب الموردين .

وكمثال لنفرض أن أحد الموردين بالخارج سحب كمبيالة على الوحدة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه فيقيد ذلك كما يلى :

منه	له	بيان	د . م
٥٠٠٠		من ح / موردو الخارج	٢٦١٣
	٥٠٠٠	الى ح / اوراق دفع خارجية	٢٦٢٢

الفرع الثالث

الدائنون المتنوعون

يتمثل حساب الدائنين المتنوعين أساسا فى الالتزامات التى ترتبط بصفة غير مباشرة بالنشاط الجارى ، وينقسم الى حسابات فرعية هى : « تأمينات الغير ح / ٢٦٣١ » و « مصلحة الضرائب ح / ٢٦٣٢ » و « مصلحة الجمارك ح / ٢٦٣٣ » و « وزارة الخزانة / ٢٦٣٤ » و « الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ح / ٢٦٣٥ » و « جارى المؤسسة ح / ٢٦٣٦ » و « الهيئة العامة للتامين والمعاشات ح / ٢٦٣٧ » و « جارى شركات المؤسسة ح / ٢٦٣٨ » و « هيئات تأمينية أخرى ح / ٢٦٣٩ » .

اولا ـ حساب ٢٦٣١ ـ تامينات الغير :

ويقيد فيه حركة التأمينات التى يدفعها الغير للوحدة ضمانا لتنفيذ تعهداتهم ، ومن أمثلة ذلك التأمينات الابتدائية والنهائية المقدمة من الغير . وفيما يلى أهم القيود المتعلقة بهذا الحساب :

١ ـ دفع التامينات بواسطة الغير :

من ح / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
الى ح / دائنون متنوعون	٢٦٣
تامينات الغير	٢٦٣١

٢ ـ رد التامينات للغير :

من ح / دائنون متنوعون	٢٦٣
تامينات الغير	٢٦٣١
الى ح / بنك تمويل النشاط الاستثمارى	١٨٢٢

ويلاحظ ان المدفوع سدادا لهـذه التأمينات ورد ضـمن مدفوعات النشـاط الاستثمارى والراسمالى فى قوائم الموازنة النقـدية ، ولذلك جعل حسـاب البنـك تمويل النشـاط الاستثمارى دائنا بما يرد من هذه التأمينات .

ثانيا ـ حساب ٢٦٣٢ ـ مصـلحة الضرائب :

ويبين هذا الحساب حركة الضرائب المتمثلة فى التزامات على الوحـدة ، فيقيد فى هذا الحساب ما يلى :

١ ـ حركة الضرائب المحتجـزة من الغير عنـد المنبع لحسـاب مصـلحة الضرائب طبقا لما تقـرره القـوانين مثل ضريبـة كسب العمـل والقيم المنقـولة وملحقاتهما .

٢ ـ حركة الضرائب التى تتحملها الوحدة وتدفعها مباشرة لمصلحة الضرائب مثل الضريبـة العقارية وضرائب ارباح العام . ويلاحظ فى هـذا الصدد أن هنـاك ضرائب تتحملها الوحدة عن طريق خصـمها عنـد المنبع بواسـطة الغير ومن ثم لا علاقة لها البتة بحساب مصلحة الضرائب مثل ضريبـة القيم المنقولة على ايرادات الاوراق الماليـة للوحدة .

ويلاحظ ان هنـاك بعض بنود الضرائب تسـدد عمليا لجهـات غير مصـلحة الضرائب وتتمثل فى الضرائب العقارية وضريبة السـيارات ومع ذلك يتم تقييدها لحسـاب مصـلحة الضرائب الامر الذى اثار بعض الانتقادات نحـو تسـمية هذا الحساب . ويقسم حساب مصـلحة الضرائب الى حسابات جزئية وتحليلية كما يلى :

٢٦٣٢			مصـلحة الضرائب
	٢٦٣٢١		ضرائب محتجزة من الغير عند المنبع
		٢٦٣٢١١	كسب عمل ودفاع ودمغـة
		٢٦٣٢١٢	قيم منقـولة وبلـدية ودفاع وغيرهـا
	٢٦٣٢٢		ضرائب تتحملهـا الوحـدة
		٢٦٣٢٢١	ضرائب اربـاح العـام
		٢٦٣٢٢٢	ضرائب عقـارية
		٢٦٣٢٢٣	ضرائب اخـرى

ثالثا ـ حسـاب ٢٦٣٣ ـ مصـلحة الجمارك :

يجعل هذا الحساب دائنا بالرسـوم الجمركية ورسـوم الانتاج المسـتحقة لمصلحة الجمارك ، ويجعل مدينا بما يسـدد منها وبما يتم تسـويته مع حسـاب « مصـلحة الجمارك ـ امانات حـ / ١٦٣٣ » .

ويقسم هذا الحساب الى حسابات جزئية هى : « رسوم جمركية على أصول ثابتة مستوردة حـ / ٢٦٣٣١ » و « رسوم جمركية على بضائع مستوردة حـ / ٢٦٣٣٢ » و « رسوم انتاج حـ / ٢٦٣٣٣ » .

قلنا سابقا أن حساب « دائنون متنوعون » يخصص أصلا لحصر الالتزامات التى ترتبط بصفة غير مباشرة بالنشاط الجارى ، ولكن يلاحظ أن حساب « مصلحة الجمارك ــ رسوم جمركية على أصول ثابتة مستوردة » يتعلق بنشاط استثمارى ، ويبدو أن هدف النظام من ادراجه كحساب جزئى لحساب « دائنون متنوعون » هو اثبات المستحق لمصلحة الجمارك فى حسابات جزئية تنتمى لحساب فرعى واحد .

رابعا ــ حساب ٢٦٣٤ ــ وزارة الخزانة :

يمثل هذا الحساب حركة المعاملات المباشرة بين وزارة الخزانة والوحدة الاقتصادية ، فيقيد فيه حصيلة الخزانة ، كما يقيد فيه حركة المعاملات الجارية مع هذه الوزارة ، فيقسم هذا الحساب الى حسابين جزئيين هما ، « حصيلة الخزانة حـ / ٢٦٣٤١ » و « حساب جارى حـ / ٢٦٣٤٢ » .

خامسا ــ حساب ٢٦٣٥ ــ الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية :

ويقيد به حركة المستحق للهيئة عن التأمينات الاجتماعية (حصة العامل + حصة الوحدة) وفروق مكافآت ترك الخدمة المستحقة لبعض العاملين والادخار الذى يستقطع من اجور العاملين ، وطبقا لذلك ينقسم الحساب الى حسابات جزئية هى « حساب جارى حـ / ٢٦٣٥١ » و « مقابل مكافآت ترك الخدمة حـ / ٢٦٣٥٢ » و « مقابل ادخار حـ / ٢٦٣٥٣ » .

سادسا ــ حساب ٢٦٣٦ ــ جارى المؤسسة :

ويمثل هذا الحساب حركة المعاملات الجارية بين الوحدة الاقتصادية والمؤسسة التى تتبعها . ومن ثم لا يدخل فى هذا الحساب استحقاق وسداد حصة الدولة فى الارباح التى تسدد عمليا للمؤسسة ، اذ يتم معالجة ذلك عن طريق حساب دائنو توزيعات .

سابعا ــ حساب ٢٦٣٧ ــ الهيئة العامة للتامين والمعاشات :

تشترك بعض الهيئات العامة فى صندوق التأمين والمعاشات وليس فى هيئة التأمينات الاجتماعية ، ولذلك أضيف هذا الحساب لبيان حركة المستحق لهذه الهيئة .

ثامنا ــ حساب ٢٦٣٨ ــ جارى شركات المؤسسة :

من المعلوم أن المؤسسة تتبعها عدة وحدات اقتصادية ، لذلك خصص

هذا الحساب لبيان حركة المعاملات الجارية بين الوحدة وباقى الوحدات الاقتصادية التابعة لنفس المؤسسة .

تاسعا ــ حساب ٢٦٣٩ ــ هيئات تامينية اخرى :

قد تتعامل الوحدة مع هيئات تامينية بخلاف الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية والهيئة العامة للتأمين والمعاشات ، لذلك خصص هذا الحساب لبيان حركة المعاملات بين الوحدة وهذه الهيئات التأمينية الأخرى .



المبحث الرابع

الحسابات الدائنة المختلفة

قد تنشأ التزامات على الوحدة نتيجة مباشرة نشاطها الاستثمارى أى شراء اصول ثابتة أو استثمارات مالية ، كما قد يكون هناك حسابات دائنة لم يفرد لها حسابات خاصة بها بالدليل المحاسبى .

وقد خصص النظام المحاسبى حساب « الحسابات الدائنة المختلفة » بصفة أساسية لبيان حركة هذه الالتزامات ، فينقسم هذا الحساب الى حسابات مساعدة هى : « الانتاج التام تحت البيع ح / ٢٧١ » و « دائنون مختلفون ح / ٢٧٢ » و « أرصدة دائنة أخرى ح / ٢٧٣ » و « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ح / ٢٧٤ » .

ويلاحظ أن حساب « الانتاج التام تحت البيع » يقابل حساب « حركة الانتاج التام بسعر البيع » ، وقد سبق شرح طبيعة هذين الحسابين ومعالجتهما محاسبيا ، لذلك سنقتصر على شرح الحسابات الاخرى فى الفروع التالية .

الفرع الأول

الدائنون المختلفون

استحدث النظام المحاسبى الموحد هذا الحساب لحصر حركة التزامات الوحدة المترتبة على نشاطها الاستثمارى أى شراء الاصول الثابتة والاستثمارات المالية ، وهو حساب وسيط لابراز حركة النقدية لتسهيل استخراج الموازنة النقدية وربطها بحسابات الميزانية .

وينقسم هذا الحساب الى حسابات فرعية هى : « دائنو شراء اصول جديدة ح / ٢٧٢١ » و « دائنو شراء أصول قائمة ح / ٢٧٢٢ » و « دائنو فوائد سابقة على بدء التشغيل ح / ٢٧٢٣ » و « دائنو شراء سندات حكومية ح / ٢٧٢٤ »

و « دائنو شراء أوراق مالية حـ / ٢٧٢٥ » و « دائنو شراء استثمارات مالية اخرى حـ / ٢٧٢٦ » ، ويلاحظ على هذه الحسابات ما يلى :

١ — خصص النظام حسابا لشراء الاصول الثابتة الجديدة وآخر لشراء الاصول القائمة لان شراء الاصول الجديدة يعتبر تكوينا راسماليا على المستوى القومى ، اما شراء الاصول القائمة فلا يعدو أن يكون تحويلا راسماليا على هذا المستوى .

٢ — خصص حساب لدائنو فوائد سابقة على بدء التشغيل لان هذه الفوائد تحمل على حساب النفقات الايرادية المؤجلة التى تعتبر بندا من بنود الاصول الثابتة .

٣ — تخصص الحسابات الثلاث الاخيرة لبيان الالتزامات المترتبة على شراء الاستثمارات المالية .

الفرع الثانى

حساب الارصدة الدائنة الاخرى

يقسم هذا الحساب الى حسابات فرعية هى : « دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين حـ / ٢٧٣١ » و « أرباح مبيعات تقسيط تخص اعوام لاحقة حـ / ٢٧٣٢ » و « ارصدة دائنة متنوعة حـ / ٢٧٣٣ » .

اولا — حساب ٢٧٣١ — دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين :

يجعل هذا الحساب دائنا بالمبالغ المستقطعة من اجور العاملين والمستحق سدادها للغير ، فيما عدا :

١ — ضرائب كسب العمل والدفاع والامن القومى والدمغة .

٢ — المستقطع مقابل حصة العاملين فى التأمينات الاجتماعية والادخار .

اذ تقيد هذه الاستقطاعات فى الحسابات المختصة (١) ، وبناء على ذلك يجعل هذا الحساب دائنا بما يستقطع من العاملين كاشتراكات النوادى والنقابات ، واقساط عن مشتريات العاملين من وحدات اقتصادية أخرى ، والنفقات الشرعية ونحو ذلك ، ويجعل هذا الحساب مدينا بما يسدد للغير من هذه الاستقطاعات .

ثانيا — حساب ٢٧٣٢ — ارباح مبيعات تقسيط تخص اعوام لاحقة :

تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بنشاط البيع بالتقسيط مع حفظ حق الملكية اى عدم نقل ملكية ما يتم بيعه للمشترى الا بعد سداد الاقساط كما هو الحال

---

(١) أنظر المعالجة المحاسبية للأجور النقدية فى المبحث الأول — الفصل الاول — الباب الرابع .

بالنسبة لمشروعات التعمير والاسكان ، وبالنسبة لهذا النشاط تثار مشكلة كيفية توزيع الارباح على سنوات التعاقد ، وليس هنا مجال سرد ومناقشة الآراء المختلفة فى هذا الصدد ، لذلك نفضل ارجاء مناقشة أرباح مبيعات التقسيط وكيفية معالجتها محاسبيا الى بحث مستقل ، كما سبق ان اشرنا بخصوص ارباح مشروعات التعمير والاسكان .

ثالثا ــ حساب ٢٧٣٣ ــ الارصدة الدائنة المتنوعة :

ويخصص هذا الحساب لاثبات أى التزام لم يندرج تحت أى حساب من حسابات الخصوم السابق الاشارة اليها ، ونذكر من هذه الالتزامات على سبيل المثال ما يلى :

١ ــ ما يدفعه العاملون أو ما يستقطع من اجورهم مقابل التمتع بالمزايا العينية .

٢ ــ اوراق الدفع غير المتعلقة بحساب الموردين مثل حالة سحب كمبيالة على الوحدة الاقتصادية بقيمة مشترياتها من مكونات الاصول الثابتة .

الفرع الثالث

المصروفات الجارية والتخصيصية المستحقة

وهو حساب وسيط لابراز حركة النقدية لتسهيل استخراج الموازنة النقدية وينقسم هذاالحساب الى حسابات فرعية هى : « أجور مستحقة د / ٢٧٤١ » و « ايجارات مستحقة د / ٢٧٤٢ » و « فوائد مستحقة د / ٢٧٤٣ » و « تبرعات واعانات مستحقة للغير د / ٢٧٤٤ » و « تعويضات مستحقة د / ٢٧٤٥ » و « مصروفات سنوات سابقة مستحقة د / ٢٧٤٦ » .

ويجعل هذا الحساب دائنا بما استحق من هذه المصروفات ومدينا بما دفع منها فعلا . ويلاحظ فى هذا الصدد أن النظام المحاسبى يستلزم اثبات استحقاق هذه المصروفات اولا بأول أى دون الانتظار لعملية الجرد فى نهاية السنة المالية ، وطبقا لذلك يمثل رصيد هذا الحساب المصروفات التى استحقت ولم تدفع بعد .



الباب الرابع

حسابات الاستخدامات

تقديم الباب ـ الاطار العام لتبويب الاستخدامات :

استخدم النظام المحاسبى الموحد اصطلاح « الاستخدامات » ليعبر عن النفقات والاعباء التى تنفقها أو تتحملها الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة نتيجة استخدام خدمات أو عوامل الانتاج فى مباشرة نشاطها الاقتصادى ، وارتباط بنود هذه الاستخدامات بالنشاط الجارى للوحدة الاقتصادية قد يكون ارتباطا مباشرا أو غير مباشر ، كما أنها قد تشمل بعض البنود غير المرتبطة بهذا النشاط مثل المصروفات الخاصة بالسنوات السابقة .

وطبقا للاطار العام للدليل المحاسبى يتم تبويب الاستخدامات الى ستة مجموعات ، وهى « الأجور د / ٣١ » و « المستلزمات السلعية د / ٣٢ » و « المستلزمات الخدمية د / ٣٣ » و « المشتريات بغرض البيع د / ٣٤ » و « المصروفات التحويلية الجارية د / ٣٥ » و « التحويلات الجارية التخصيصية د / ٣٦ » .

ويمكن تفسير هذا التبويب بالمقارنة بينه وبين التبويب التقليدى لعناصر التكاليف ، اذ طبقا لهذا التبويب الأخير تقسم العناصر الى ثلاث مجموعات ، وهى « الأجور » و « المستلزمات السلعية » و « المصروفات » ، وذلك بجانب الأعباء الأخرى غير المرتبطة بالنشاط الجارى .

فبالمقارنة بين وجهتى النظر السابقتين من زاويتى المصطلحات والتبويب يمكن ابراز النقاط الآتية :

١ ـ استخدم الدليل المحاسبى اصطلاح « الاستخدامات » بدلا من اصطلاح « عناصر التكاليف » لكون الأول اكثر شمولا ، الأمر الذى مكن أولا من تضمين الدليل المحاسبى المشتريات بغرض البيع حتى يمكن انطباقه على النشاط التجارى بجانب الأنشطة الاقتصادية الأخرى ، كما مكن ثانيا من اشتمال الدليل على حساب التحويلات الجارية التخصيصية باعتباره مجمع الاستخدامات التى لا تعتبر فنيا من عناصر التكاليف .

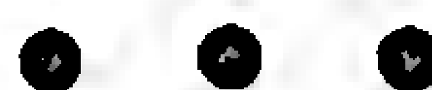
٢ ـ تم تقسيم « المصروفات » بالدليل الى قسمين ، الأول هو « المستلزمات الخدمية » باعتبارها تمثل تكلفة الخدمات المؤداة بواسطة الغير ، والثانى هو « المصروفات التحويلية الجارية » باعتبارها تمثل باقى المصروفات . وتخصيص حساب للمستلزمات الخدمية بالدليل المحاسبى منبثق من هدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية لكون هذه المستلزمات اذا ما اضيفت

الى المستلزمات السلعية فانهما يعبران معا عن الاستهلاك الوسيط كما هو معروف فى المحاسبة القومية .

٣ ـ أخذ الدليل المحاسبى بالأسلوب المتعارف عليه فى المحاسبة من حيث التفرقة بين الاستخدامات المرتبطة بالنشاط الجارى والاستخدامات الأخرى ، فقد تم تجميع هذه الاستخدامات الاخيرة فى التحويلات الجارية التخصيصية ، وهذا امر منطقى اذ أن هذه التفرقة اذا كانت أمرا حيويا لتنمية الوظيفة الخدمية للمحاسبة فى مجال امداد ادارة الوحدة الاقتصادية بالبيانات مبوبة بالشكل الذى يمكنها من الرقابة وتقييم الاداء ، فهى أيضا ضرورية لامكان تصوير « حساب الانتاج » و « حساب التخصيص » على المستوى القومى .

بعد هذا التحليل والتفسير ، نقسم هذا الباب الى فصول تبعا لتبويب الاستخدامات بالدليل المحاسبى كما يلى :

الفصل الأول	:	الأجور
الفصل الثانى	:	المستلزمات السلعية
الفصل الثالث	:	المستلزمات الخدمية
الفصل الرابع	:	المشتريات بغرض البيع
الفصل الخامس	:	المصروفات التحويلية الجارية
الفصل السادس	:	التحويلات الجارية التخصيصية



الفصل الأول

الأجــــور

الاجــور هى تكلفة القــوة العاملة بالوحــدة الاقتصــادية ولا تقتصر هــذه الاجــور على ما تدفعه الوحدة من أجــور نقــدية بل تتعداها لتشــمل ما نتمتع به القــوة العاملة من مزايا عينية وما تســاهم به الوحــدة فى التأمينات الاجتماعيــة ، ومن الوجهة الاقتصــادية تعتبر الاجــور عائدا لأحــد عــوامل الانتــاج وعنصرا من عناصر القيمة المضــافة .

وينقسم حساب الأجــور الى ثلاث حسابات وطبقا لذلك نقســم هذا الفصــل الى المباحث الآتيــة :

المبحث الأول	:	الأجـــور النقـــدية
المبحث الثانى	:	المـــزايا العينيــــة
المبحث الثالث	:	مساهمة الوحدة فى التأمينات الاجتماعية



المبحـــث الأول

الأجـــور النقـــدية

يقصــد بالاجــور النقــدية ما يســتحقه العاملون من أجــور وما فى حكمها فتشــمل :

١ ـ **الوظائف الدائمــة** : وتتضــمن كافة الفئات بالنســبة للادارة العليــا والمستوى الأول والثانى والثالث .

٢ ـ **المكافآت الشــاملة** : وتتضــمن مكافآت الخبــراء الوطنيين والاجــانب واجور العمال الموسميين .

٣ ـ **تكاليف المعارين** : وذلك فى حدود ما تتحمله الوحدة من تكاليفهم .

٤ ـ **تكاليف الاجــازات الدراســية** .

٥ ـ **المكافآت** : وهى التى تمنح مقابل أعمــال اضــافية مثل الاجر الاضــافى ونظير أيام الجمع ومكافآت حضــور الجلسات واللجان .

٦ ـ **البدلات والرواتب** : وهى التى تمنح لوظائف معينة او طبقا لأوضاع او ظروف معينة مثل رواتب تمثيل الوظائف العليا ، ورواتب طبيعة العمل ، وبدلات السكن والاغذية والملابس .

القواعد الخاصة بالاجور النقدية :

١ ـ **عدم ارتباط البدلات بالنشاط الأنتاجى** : لا تدخل ضمن الاجور النقدية البدلات المرتبطة بالنشاط الانتاجى مثل بدل الانتقال الذى يجب توجيهه محاسبيا « مستلزمات خدمية ـ نقل وانتقالات عامة ومواصلات » .

٢ ـ **اجمالى الاجر** : تتمثل تكلفة الاجور النقدية بالنسبة للوحدة الاقتصادية فى اجمالى الاجر دون صافية أى قبل الاستقطاعات .

٣ ـ **توسيط حساب مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة** : لاغراض الموازنة النقدية تثبت الاجور بقيدين ، القيد الاول لاثبات استحقاقها ، والقيد الثانى لاثبات صرفها للعاملين ، ويتم ذلك عن طريق توسيط احد حسابات الالتزامات وهو حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ـ اجور مستحقة » .

أما الاستقطاعات فتقيد استحقاقها لحسابات الميزانية المختصة ، وتحصر الاستقطاعات المدفوعة فى الموازنة النقدية عن طريق هذه الحسابات ، وفيما يلى بيان بحسابات الميزانية التى تقيد لها هذه الاستقطاعات .

١ ـ **دائنون متنوعون د / ٢٦٣** : ويقيد لهذا الحساب الاستقطاعات الآتية :.

أ) الضرائب المستحقة عند المنبع من العاملين ، وتقيد لحساب « مصلحة الضرائب ـ كسب عمل ودفاع ودمغة د / ٢٦٣٢١١ » .

ب) حصة العاملين فى اشتراك هيئة التأمينات الاجتماعية وتقيد لحساب « الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ـ حساب جارى د / ٢٦٣٥١(١) » .

جـ) اشتراكات الادخار وتقيد لحساب « الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ـ مقابل ادخار د / ٢٦٣٥٣ » .

٢ ـ **دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين د / ٢٧٣١** : ويقيد لهذا الحساب الاستقطاعات لحساب دائنين مثل اقساط مشتريات العاملين من وحدات اخرى واشتراكات الهيئات والنوادى واستقطاعات تنفيذا لاحكام قضائية ونحو ذلك .

---

(١) تشترك بعض الهيئات فى صندوق التامين والمعاشات وليس فى هيئة التامينات الاجتماعية ، فى هذه الحالة تقيد حصة العاملين فى حساب « الهيئة العامة للتامين والمعاشات د / ٢٦٣٧ » .

٣ ــ ارصدة دائنة متنوعة د / ٢٧٣٣ : ويقيد لهذا الحساب اشتراكات العاملين مقابل التمتع بمزايا عينية تقدمها الوحدة الاقتصادية كعلاج للاسر او نصيب فى تكلفة التغذية ونحو ذلك .

ويرى بعض الكتاب ان تقيد هذه الاشتراكات او المساهمة لحساب « مزايا عينيه د / ٣١٢ » ، كتسوية او تخفيض مباشر لتكلفة هذه المزايا ، ويرد على ذلك ان هذه المعالجة ان استقامت فى حالة استقطاع حصة العاملين فى المزايا العينية من اجورهم النقدية فانها لا تستقيم فى حالة دفع هذه الحصة نقدا بواسطة العاملين ، لان معالجة ذلك بجعل حساب النقدية مدينة وحساب المزايا العينية دائنا يتناقض مع سمة « ربط التدفقات النقدية بحسابات الحقوق والالتزامات » .

لذلك نرى قيد مساهمة العاملين فى المزايا العينية ، سواء خصمت من الاجور النقدية أو تم دفعها بواسطة العاملين ، لحساب من حسابات الالتزامات وهو حساب « ارصدة دائنة متنوعة » وذلك لعدم تخصيص حساب لذلك بالدليل المحاسبى .

وبهذا الصدد يلاحظ انه يتعين تسوية حساب المزايا العينية فى نهاية كل فترة دورية بجعله دائنا مع جعل حساب « ارصدة دائنة متنوعة » مدينا كما سيرد تفصيلا فيما بعد .

٤ ــ عملاء قطاع خاص عائلى د / ١٦١٢١ : ويقيد لهذا الحساب الاستقطاعات سدادا لثمن مشتريات العاملين من الوحدة الاقتصادية .

٥ ــ مدينون متنوعون ــ سلف العاملين د / ١٦٣٢ : ويقيد لهذا الحساب الاستقطاعات سدادا لسلف العاملين من الوحدة الاقتصادية .

المعالجة المحاسبية للاجور النقدية :

١ ــ استحقاق الاجر : يقيد اجمالى كشوف الاجور بجعل حساب الاجور النقدية مدينا باجمالى الاجور وحساب الاجور المستحقة دائنا بصافى الاجر مع قيد الاستقطاعات فى الحسابات المتعلقة بها ، ويتم ذلك طبقا لاذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من هـ / اجـــور نقـــدية	٢١١
الى هـ / دائنـــون متنوعـــون	٢٦٣
مصلحة الضرائب ــ كسب عمـل ودفاع ودمغـة	٢٦٣٢١١
الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية ــ حساب جارى	٢٦٣٥١
الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية ــ مقابل الادخار	٢٦٣٥٣
الى هـ / دائنـــون بمبالغ مسـتقطعة من العاملين	٢٧٣١
الى هـ / ارصـــدة دائنـــة متنـــوعة	٢٧٣٣
الى هـ / عمـــلاء قطـــاع خاص عائلى	١٦١٢١
الى هـ / مدينـــــون متنوعـــــون	١٦٣
ســلف العـــاملين	١٦٣٢
الى هـ / مصروفات جارية وتخصيصية مســـتحقة	٢٧٤
اجـــور مســـتحقة	٢٧٤١

٢ ــ سـحب شـيك بقيمة صافى الاجـور المستحقة : يتيد سحب هذا الشيك باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من هـ / مصروفات جـارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
اجـــور مســـتحقة	٢٧٤١
الى هـ / بنك تمويل النشـــاط الجـارى	١٨٢١

٣ ــ سـداد الألتزامات المترتبة على الاستقطاعات : بينا فيما سـبق أنـواع الاسـتقطاعات ، ومن حيث مصـير هذه الاسـتقطاعات يمكن تبويبها الى ثـلاث مجموعـــات :

أ) اسـتقطاعات يترتب عليها التزامات يتعين علـى الوحـدة الاقتصـادية سـدادها طبقا للمواعيد المقررة ، وتتمثل ذلك فى الاسـتقطاعات المقيدة لحسـاب « دائنون متنوعـون » و « دائنـون بمبالـغ مسـتقطعة من العـاملين » .

ب) استقطاعات يترتب عليها تحصـيل كل أو جـزء من حقـوق الوحـدة الاقتصادية قبل العاملين بها ، ويتمثل ذلك فى الاسـتقطاعات لحسـاب « عملاء قطاع خاص عائلى » و « مدينون متنوعون ــ سلف العاملين » .

جـ) استقطاعات يترتب عليها اسـترداد جـزء من تكلفة المزايا العينيـة ، ويتمثل ذلك فى مسـاهمة العاملين فى هـذه المزايا والمقيـدة لحسـاب « أرصـدة دائنـة متنـوعة » .

وطبقا لهـذا التحليـل فان سـداد الالتزامات المترتبـة على الاسـتقطاعات ينحصر فى المجموعة الأولى ، ويتم اثبات السـداد طبقا لاذن التوجيـه المحاسـبى الآتى :

من هـ / دائنـون متنوعـون	٢٦٣
مصلحة الضرائب ـ كسب عمل ودفاع ودمغـة	٢٦٣٢١١
الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية ـ حساب جارى	٢٦٣٥١
الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية ـ مقـابل ادخار	٢٦٣٥٣
من هـ / دائنـون بمبالغ مسـتقطعة من العاملين	٢٧٣١
الى هـ / بنك تمويل النشـاط الجـارى	١٨٢١

وهذا وقد يكون من حق الوحـدة الاقتصـادية استقطاع عمولة تحصـيل عند سداد بعض الالتزامات السابقة ، فاذا فرضنا ان الوحدة سـددت الاسـتقطاعات الخاصة بمشتريات العاملين من وحدات اقتصـادية أخـرى بعد خصـم العمولات المستحقة فان ذلك يقيد باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من هـ / دائنـون بمبالغ مسـتقطعة من العاملين	٢٧٣١
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
الى هـ / ايرادات متنـوعة (١)	٤٤٦
عمـــولات	٤٤٦٥

٤ ـ **الاجور المرتجعـة للخزينـة** : قد ترتجع بعض الاجـور لعـدم صرفها لمستحقيها لسبب من الاسـباب ، فيتم توريدها فى خزينـة الوحـدة الاقتصـادية ، ويقيد ذلك باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من هـ / نقـدية بالصـندوق	١٨١
(حسب نوعه)	
الى هـ / مصروفات جارية وتخصيصية مسـتحقة	٢٧٤
اجـور مسـتحقة	٢٧٤١

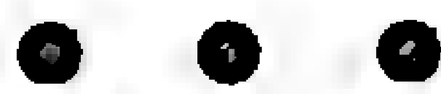
٥ ـ **السلف النقدية للعاملين** : تسـمح اللوائح الخاصـة ببعض الوحـدات الاقتصادية منح سلف نقدية للعاملين بها ، فاذا تمت السلفة بشـيك يقيد ذلك باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

---

(١) للتعرف على حساب الايرادات المتنوعة ومكوناته يرجع الى حساب الايرادات التحويلية فى الباب الخاص بالموارد .

ويلاحظ ان ســلف العاملين ادرجت فى قــوائم الموازنة النقــدية ضمن قائمــة مدفوعات النشاط الاستثمارى والراسمالى ، وهذا يفسر جعــل حساب بنك تمويل النشاط الاستثمارى دائنا بالقيد السابق .

ويتم تحصيل الســلف النقــدية عادة على اقساط شهرية فى شكل استقطاعات من الاجور النقدية كما بينا سابقا .



المبحـــث الثانـــى

المــــزايا العينيــــة

تتمثل هذه المزايا فيما تقدمه الوحدة للعاملين بها من عــلاج واغــذية وملابس وســكن وما شــابه ذلك .

وتكلفة هذه المزايا تتمثل فى صــافى تكلفتها اى بعد تخفيضــها بما يســاهم به العاملون مقابل التمتع بهذه المزايا ، مثل ما قد يدفعه العاملون مقابل التغذية فى مطعم الوحدة الاقتصــادية . وقد بين النظام انواع هذه المزايا فيما يلى :

صــافى تكلفة اغذية تصرف للعاملين .

صــافى تكلفة ملابس تصرف للعاملين .

صــافى تكلفة نقــل العاملين .

تكلفة العــلاج الطبى .

تكلفة خــدمات ثقافية واجتماعية ورياضية وترفيهية .

تكلفة الســكن المجــانى .

مزايا عينيــة اخــرى .

القــواعد الخاصــة بالمزايا العينية :

١ — **الشــكل العينى** : فاذا كانت الوحــدة تقــدم ســكنا مجانيــا لبعض العاملين أعتبر ذلك من المــزايا العينية ، أما ما تدفعــه الوحــدة لفئة اخــرى من العاملين كبدل ســكن فيعتبر من الاجــور النقــدية .

٢ — **عدم ارتباط المزايا بنفقات النشــاط الأنتاجى** : لا يحمــل حساب المــزايا العينية بتكلفة الخدمات المؤداة لبعض العاملين والتى تعتبر فنيا مرتبطة بنفقات النشاط

الانتاجى ، اذ يجب تحميل تكلفة هذه الخدمات على الحسابات الخاصة بها فى الاستخدامات ، ومن أمثلة هذه الخدمات .

أ) تكلفة التغذية التى تقدم للعاملين تعويضا لهم عن الاضرار الصحية التى يتعرضون لها نتيجة طبيعة العمل مثل الوجبات الغذائية الاضافية التى تقدم للغطاسين ، اذ تحمل على حساب « مستلزمات سلعية حـ / ٣٢ » . اما الوجبات الغذائية التى تقدم لجميع العاملين فتعتبر من المزايا العينية .

ب) تكاليف الملابس التى يتحتم على العاملين ارتداؤها بسبب العمل مثل الملابس التى تصرف للعاملين بالعيادة الطبية الخاصة بالوحدة الاقتصادية ، فتحمل أيضا على حساب « مستلزمات سلعية حـ / ٣٢ » ، أما الملابس التى تصرف كمعونة أو لمجرد توحيد الزى فان تكاليفها تعتبر مزايا عينية .

جـ) تكاليف نقل العاملين من أماكن التجمع الى مراكز العمل خارج المدن ، فتحمل تكلفة هذه الخدمة على الاستخدامات المختلفة .

٣ ـ **معالجة مساهمة العاملين فى المزايا** : تقيد هذه المساهمة لحساب « ارصدة دائنة متنوعة حـ / ٢٧٣٣ » سواء خصمت هذه المساهمة من الاجور النقدية أو تم دفعها نقدا بواسطة العاملين .

٤ ـ **صافى تكلفة المزايا** : عبء المزايا بالنسبة للوحدة الاقتصادية يتمثل فى صافى تكلفتها ، لذلك يتعين تسوية حساب المزايا العينية فى نهاية كل فترة دورية بجعله دائنا بحصيلة مساهمة العاملين خلال تلك الفترة .

المعالجة المحاسبية للمزايا العينية :

تختلف هذه المعالجة باختلاف الوسيلة التى تقدم بها الوحدة الاقتصادية هذه المزايا للعاملين . وفى هذا الصدد توجد وسيلتان :

١ ـ أن تقوم الوحدة بتقديم المزايا بواسطة أجهزتها ، فكثير من الوحدات الاقتصادية تقوم بتقديم خدماتها الاجتماعية للعاملين بها كالمطعم أو النادى أو المستشفى ، ويكون تقديم هذه الخدمات كلها أو بعضها بالمجان أو بقيمة رمزية لا تغطى التكلفة .

٢ ـ أن تؤدى المزايا بواسطة الغير وتقوم الوحدة بسداد المستحق عن هذه المزايا .

تأدية المزايا العينية بواسطة اجهزة الوحدة :

قد تقوم الوحدة بتقديم بعض المزايا العينية بواسطة اجهزتها مثل اقامة مطعم لتغذية العاملين ، وتتم معالجة تكلفة هذه المزايا طبقا لما يلى :

١ — يعالج كل جهاز كمركز تكلفة ، ويخصص له حساب بدفتر استاذ مراكز الخدمات الانتاجية ، فيخصص مثلا مركز تكلفة لكل من المطعم والنادى والمستشفى . حساب هذه المراكز (يطلق عليها مراكز الخدمات الاجتماعية) تكون جزءاً من دفتر استاذ مراكز الخدمات الانتاجية .

٢ — بالنسبة للحسابات المالية يتم تحميل بنود تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية على الاستخدامات المختلفة ، فمثلا أجور العاملين بهذه المراكز تدخل ضمن أجور العاملين بالوحدة وتحمل على حساب « أجور نقدية حـ / ٣١١ » بالقيد السابق بيانه .

٣ — بتحليل بنود الاستخدامات على حسابات المراقبة ثم على حسابات المراكز فى ادارة التكاليف يمكن حصر تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية ، وبصفة عامة تتمثل هذه التكاليف فى اجور نقدية ومزايا عينية (المزايا الخاصة بالعاملين فى مراكز الخدمات الاجتماعية) وتأمينات اجتماعية ومستلزمات سلعية ومستلزمات خدمية ومصروفات تحويلية جارية (اهلاك وايجارات وغير ذلك) .

٤ — فى نهاية كل فترة دورية ترسل ادارة التكاليف الى الحسابات المالية بيان باجمالى تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية ، فيتم قيده باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من حـ / المزايا العينية	٣١٢
الى حـ / اجور نقدية	٣١١
الى حـ / مزايا عينية	٣١٢
الى حـ / تأمينات اجتماعية	٣١٣
الى حـ / مستلزمات سلعية	٣٢
الى حـ / مستلزمات خدمية	٣٣
الى حـ / مصروفات تحويلية جارية	٣٥
(مع التحليل اللازم)	

ويترتب على هذا القيد تسوية حسابات الاستخدامات بزيادة رصيد حساب المزايا العينية وتخفيض ارصدة الاستخدامات الأخرى .

ويتوقف معالجة حصة أو مساهمة العاملين فى هذه المزايا (ان وجدت) على كيفية تحصيلها ، فقد يدفعها العاملون نقدا ، وقد تخصم من اجورهم النقدية : ففى حالة دفعها نقدا يكون القيد :

من حـ / نقدية بالصندوق (حسب نوعه)	١٨٤
الى حـ / ارصدة دائنة متنوعة	٢٧٣٣

وفى حالة الخصم من الاجور النقدية يعالج المبلغ المخصوم كاستقطاع يرحل الى حساب « ارصدة دائنة متنوعة » (انظر قيد استحقاق الاجور النقدية) .

ولما كانت تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية تمثل اجمالى تكلفة المزايا العينية لذلك يتعين تخفيض هذا الاجمالى بمقدار حصة العاملين (ان وجدت) لكى يعكس حساب المزايا العينية صافى تكلفتها ، ويتم ذلك بالقيد الآتى كل فترة دورية .

من هـ / ارصدة دائنة متنوعة	٢٧٣٣
الى هـ / مزايا عينية	٣١٢

مادية المزايا العينية بواسطة الغير :

هنالك خلاف فى الراى حول اثبات استحقاق المزايا العينية ، فيفضل البعض توسيط حساب « اجور مستحقة » بينما يفضل البعض الآخر توسيط حساب « موردون » .

١ ــ توسيط حساب « اجور مستحقة » : يفضل البعض هذه المعالجة استنادا الى أن النظام المحاسبى يقضى بتوسيط حساب « اجور مستحقة » عند قيد استحقاق الاجور دون تحديد ذلك بالاجور النقدية ، ومن ثم فان الامر ينسحب ايضا على المزايا العينية كبند من بنود هذه الاجور .

وبناء على هذه المعالجة يقيد استحقاق حصة الوحدة فى المزايا (قيمة فواتير موردى المزايا مطروحا منها حصة أو مساهمة العاملين ان وجدت) بالقيد الآتى :

من هـ / مزايا عينية	٣١٢
الى هـ / مصروفات جارية وتخصيصية مسدد	٢٧٤
اجور مستحقة	٢٧٤١

وكما سبق القول يتوقف معالجة حصة أو مساهمة العاملين فى هذه المزايا (ان وجدت) على كيفية تحصيلها ، ففى حالة دفعها نقدا يكون القيد :

من هـ / نقدية بالصندوق	١٨١
الى هـ / ارصدة دائنة متنوعة	٢٧٣٣

وفى حالة الخصم من الاجور النقدية يعالج المبلغ المخصوم كاستقطاع يرحل الى حساب « ارصدة دائنة متنوعة » .

ويقيد سداد فواتير المزايا العينية كما يلى :

من هـ / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
اجــور مســتحقة	٢٧٤١
من هـ / ارصـدة دائنــة متنوعة	٢٧٣٢
الى هـ / بنك تمويل النشــاط الجارى	١٨٢١

٢ ــ **توسيط حساب « موردون »** : يفضل البعض الآخر هذه المعالجة استنادا الى أن الامر فى جوهره لا يعدو أن يكون توريد سلع أو خدمات ، ومن ثم فان الحساب الذى يفضل توسيطه هو حساب « موردون » .

وبناء على هذه المعالجة يقيد استحقاق المزايا العينية طبقا لاجمالى فواتير الموردين بالقيد الآتى :

من هـ / مزايا عينيــة	٣١٢
الى هـ / موردون	٣٦١

وعند سداد هذه الفواتير يجعل حساب الموردين مدينا وحساب بنك تمويل النشاط الجارى دائنــا .

كما سبق القول تقيد مساهمة العاملين لحساب « ارصــدة دائنة متنوعة » سواء دفعت نقدا او تم استقطاعها من الاجور النقــدية .

ولما كانت فواتير المزايا تمثل اجمالى تكلفتها لذلك يتعين تخفيض هـذا الاجمالى بمقدار حصــة العاملين (ان وجــدت) لكى يعكس حساب المزايا العينية صافى تكلفتها ويتم ويتم ذلك بالقيد الآتى كل فترة دورية :

من هـ / ارصـــدة دائنــة متنــوعة	٢٧٣٢
الى هـ / مزايا عينيـــة	٣١٢

وكتعليق على الطريقتين نقــول انه وان كانت الطريقــة الاولى اكثر اتساقا مع النظام المحاسبى الا انه طبقا لاعتبارات عملية يفضــل اتباع الطريقــة الثانية ، وتأييدا لذلك نورد التعليق الآتى :

١ ــ توسيط حساب « اجور مســتحقة » يجب ان يكــون فى حدود حصــة الوحدة فى المزايا العينية ، وهذا يســتلزم عند ورود فواتير المزايا ان تكــون الوحدة على علم بمقدار مساهمة العاملين ، الامر الذى لا يتوافر بالنســبة لجميــع أنــواع المزايا المؤداة بواســطة الغير . وهذا لامر لا يســتلزمه توسيط حساب « موردون » اذ أن قيد استحقاق المزايا يشمل اجمالى الفواتير .

٢ ـ توسيط حساب « اجور مستحقة » يؤدى الى تجزئة استحقاق موردى المزايا فى حسابين هما حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ـ اجور مستحقة » وحساب « ارصدة دائنة متنوعة » ، الامر الذى يناقض مع وحدة الحساب الشخصى . ولكن توسيط حساب « موردون » يؤدى الى وحدة الحساب الشخصى الامر الذى يؤدى الى سرعة التعرف على حركة وارصدة حسابات موردى المزايا .

٣ ـ توسيط حساب « اجور مستحقة » يؤدى الى معالجة المزايا العينية باسلوب يختلف عن معالجتها فى حالة تأديتها بواسطة اجهزة الوحدة ، ولكن توسيط حساب « موردون » يؤدى الى تماثل المعالجة كما يتضح مما يلى :

ا) يجعل حساب « مزايا عينية » مدينا باجمالى تكلفتها مع جعل حسابات الاستخدامات دائنة فى حالة تأدية المزايا بواسطة اجهزة الوحدة ، وجعل حساب الموردين دائنا فى حالة تأدية المزايا بواسطة الغير ، وبعبارة اخرى يجعل حساب المزايا مدينا باجمالى التكلفة مع توسيط حسابات الاستخدامات فى الحالة الاولى وتوسيط حساب الموردين فى الحالة الثانية .

ب) فى كلتا الحالتين تقيد مساهمة العاملين فى المزايا لحساب « ارصدة دائنة متنوعة » ، مع تسوية حساب المزايا العينية دوريا لكى يعكس الحساب صافى التكلفة .



المبحث الثالث

مساهمة الوحدة فى التأمينات الاجتماعية

تتمثل هذه المساهمة فى حصة الوحدة الاقتصادية فى التأمينات الاجتماعية تشمل تأمين الشيخوخة والتأمين الصحى وتأمين اصابات العمل وتأمين البطالة .

المعالجة المحاسبية للتامينات الاجتماعية :

بعد اعداد قوائم الاجور تحسب الوحدة الاقتصادية مساهمتها فى التأمينات الاجتماعية طبقا للاوضاع القانونية . وتقيد هذه المساهمة كما يلى :

من هـ / مساهمة الوحدة فى التامينات الاجتماعية	٣١٣
الى هـ / دائنون متنوعون	٢٦٣
الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية ـ حساب جارى	٢٦٣٥١

هذا وتقوم بعض الوحدات الاقتصادية بحساب مساهمتها فى التأمينات الاجتماعية على قوائم الاجور ، فتعد خانة لهذه المساهمة على هذه القوائم . وفى هذه الحالة يدخل قيد استحقاق هذه المساهمة ضمن قيد استحقاق الاجور نقدية كما يتضح من المثال فى نهاية هذا المبحث .

فروق مكافاة ترك الخدمة :

يستحق العاملون الذين التحقوا بالخدمة قبل ٦١/١٢/٣١ فروق مكافاة ترك الخدمة ، وذلك عن زيادة مرتباتهم بعد هذا التاريخ . وفى نهاية كل سنة مالية تقوم الوحدة الاقتصادية بحساب هذه الفروق لاثباتها فى الدفاتر . وقبل صدور النظام المحاسبى الموحد كانت هذه الفروق تثبت بجعل حساب الارباح والخسائر مدينا وحساب مخصص مكافاة ترك الخدمة دائنا ، ولما كانت هذه الفروق تمثل التزاما محددا يتعين طبقا لمقتضيات النظام تقييدها لحساب « الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية » ، ويتم ذلك فى نهاية كل فترة محاسبية باذن التوجيه التالى :

من هـ / مساهمة الوحدة فى التأمينات الاجتماعية	٣٢١٣
الى هـ / دائنون متنوعون	٢٦١٣
الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ــ مقابل مكافآت ترك الخدمة	٢٦٣٥٢

وعندما يترك احد هؤلاء العاملين الخدمة تحسب الوحدة استحقاقه فى هذه الفروق على نموذج خاص وترسله مرفقا به شيك بالمستحق الى الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ويقيد ذلك بالقيد الآتى :

من هـ / دائنون متنوعون	٢٦٣٤
الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ــ مقابل مكافآت ترك الخدمة	٢٦٣٥٢
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

وطبقا لذلك يكون رصيد حساب « مقابل مكافآت ترك الخدمة » فى تاريخ معين ممثلا المستحق للعاملين بالوحدة ، اى الذين لم يتركوا الخدمة حتى ذلك التاريخ .

تعويضات اصابة العمل :

تقوم الوحدات الاقتصادية بسداد تعويضات اصابة العمل بالنيابة عن الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ، وقد صدرت اخيرا تعليمات يحق بمقتضاها للوحدات الاقتصادية خصم المبالغ المدفوعة كتعويضات من المستحق للهيئة ، ويقيد سداد التعويضات للعامل بالقيد الآتى :

من ح / دائنــون متنــوعون	٢٦٣
الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ــ حساب جارى	٢٦٣٥١
الى ح / بنك تمويل النشــاط الجــارى	١٨٢١

المثــال الأول :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت فى احــدى شركات القطاع العام خــلال شــهر معين ، والمطلوب ما يلزم من قيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى .

اولا ــ وردت للشركة فاتورة ملابس توحيد الزى بمبلغ ٢٠٠ جنيه من احدى شركات القطاع العام ، ووزعت الملابس على العاملين .

ثانيا ــ دفعت الشركة لأحد العاملين مبلغ ٣٠ جنيه بشــيك لاصــابته وذلك نيابة عن الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية .

ثالثا ــ سددت الشركة بشــيك مبلغ ٢٥٠ جنيه مكافأة ترك الخــدمة المستحقة لأحد العاملين بالشركة بمناسبة تركه الخدمة .

رابعا ــ دفع احــــد العاملين مبلغ ١٥ جنيــه قيمــة مساهمتــه فى المــزايا العينية .

خامسا ــ تقرر منح احــد العاملين ســلفة نقــدية قدرها ٢٠٠ جنيه ، وتم صرفها بشــيك .

سادسا ــ فى نهاية الشــهر كانت البيانات المتعلقة بالاجــور كما يلى (المبالغ بالجنيهات) :

١ ــ اجــور نقــدية بيانها كما يلى : ٨٣٠٠ وظائف دائمــة ــ ٨٠٠ مكافآت شاملة ــ ٢٠٠ رواتب وبدلات .

٢ ــ حصــة الشركة فى التأمينات الاجتماعية ١٢٠٠ .

٣ ــ استقطاعات من الاجــور النقدية بيانها كما يلى : ٢٠٠ ضرائب كســب عمل ودمغة ــ ١٠٠٠ حصــة العاملين فى التأمينات الاجتماعية ــ ٤٠ اشــتراكات العاملين فى الادخار ــ ١٥ اشــتراكات العاملين فى النقابة ــ ٢٠ اقســاط ســدادا لمشتريات العاملين من الشركة ــ ٣٤٥ اقســاط ســدادا لمشــتريات العاملين من شركات اخرى ــ ٢٠ أحكام قضــائية ــ ٥٠ مساهمة العاملين فى ملابس توحيــد الزى ــ ١٠ اقساط سدادا لســلف العاملين من الشركة .

وقد تم سحب شــيك بالاجور المســتحقة ، ولم يقبض أحد العاملين صــافى استحقاقه وقدره ٤٠ جنيه ، وقــد تم توريد المبلغ لصــندوق الادارة ، وقد صرف هذا العامل استحقاته بشــيك خــلال الشــهر التالى .

وفى أوائل الشهر التالى سددت بشيكات الاستقطاعات الآتية : المســتحق للهيئة العامة للتأمينــات الاجتماعيــة ــ اقســاط مشــتريات العاملين من شركات اخرى بعد خصم ٥ جنيه عمولات .

منه	له	مساعد	بيـــان
٢٠٠			من / مزايا عينيـــة
	٢٠٠		الى هـ / موردو ق . ع . اعمـــال
		٢٠٠	شركة ...
			(توريد ملابس توحيد الزى بفاتورة رقم ...)
٣٠			من هـ / دائنـــون متنوعـــون
		٣٠	هـ . ع . للتامينات الاجتماعية ـ جارى
	٣٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
			(ســـداد التعويض المســـتحق للعامل ... بشـــيك رقم ...)
٢٥٠			من هـ / دائنـــون متنـــوعون
		٢٥٠	هـ . ع . ت . الاجتماعية ـ م . م . ترك الخدمة
	٢٥٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
			(مكافاة ترك الخدمة للعامل ... بشيك رقم ...)
١٥			من هـ / نقـدية بالصـــندوق
	١٥		الى هـ / ارصـدة دائنـة متنوعة
		١٥	م . العاملين فى المزايا العينية
			(مساهمـة العامل ... فى المـزايا العينيـة)
٢٠٠			من هـ / مدينـــون متنـــوعون
		٢٠٠	ســلف العاملين
	٢٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الاســتثمارى
			(ســلفة للعامل ... بشــيك رقم ...)
٩٣٠٠			من هـ / اجـــور نقـــدية
١٢٠٠			من هـ / تامينـــات اجتماعيـــة
	٢٤٤٠		الى هـ / دائنـــون متنـــوعون
		٢٠٠	مصـــلحة الضرائب ـ كسب عمل ..
		٢٢٠٠	هـ . ع . للتامينات الاجتماعية ـ جارى
		٤٠	هـ . ع . للتامينـــات الاجتماعيـــة ـ ادخار

بيـــان	مساعد	لـــه	منـه
الى هـ / د . بمبالغ م . من العاملين		٣٨٠	
نقـــابة العاملين	١٥		
اقساط مشـتريات العاملين	٢٤٥		
احـــكام قضـــائية	٢٠		
الى هـ / ارصـــدة دائنـــة متنـــوعة		٥٠	
م . العاملين فى المــزايا العينيـــة	٥٠		
الى هـ / عمـــلاء ق . خ . عاللـــى		٢٠	
الى هـ / مدينـــون متنـــوعون		١٠	
ســـلف العـــاملين	١٠		
الى هـ / م . ج . ت . مســتحقة		٧٦٠٠	
اجـــور مســـــتحقة	٧٦٠٠		
(ملخص قـــوائم الاجـــور عن شـــهر ...)			
من هـ / م . ج . ت . مســتحقة			٧٦٠٠
اجـــور مســـتحقة	٧٦٠٠		
الى هـ / بنك تمويل النشـــاط الجارى		٧٦٠٠	
(شـــيك رقم ... بصـــافى الاجـــور المســتحقة)			
من هـ / صـــندوق الادارة			٤٠
الى هـ / م . ج . ت . مســتحقة		٤٠	
اجـــور مســـتحقة	٤٠		
(ارتجاع المســتحق للعامل .. لصـــندوق الادارة)			
من هـ / م . ج . ت . مســتحقة			٤٠
اجـــور مســـتحقة	٤٠		
الى هـ / بنك تمويل النشـــاط الجارى		٤٠	
(شـــيك رقم ... ســـدادا للمســـتحق للعامل ...)			
من هـ / دائنـــون متنـــوعون			٢٢١٠
هـ . ع . للتامينات الاجتماعية ــ جارى	٢١٧٠		
هـ . ع . للتامينات الاجتماعية ــ ادخار	٤٠		
الى هـ / بنك تمويل النشـاط الجارى		٢٢١٠	
(شـــيك رقم ... ورقم ... ســـدادا للمستحق للهيئـــة العامة للتامينات الاجتماعية)			

منه	له	مساعد	بيـــان
٣٤٥			من هـ / د . بمبالغ م . من العاملين
		٣٤٥	اقساط مشتريات العاملين
	٣٤٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجـارى
	٥		الى هـ / ايرادات متنـوعة
		٥	عمـــولات
			(شـيكات أرقام ... سـدادا للمسـتحق عن مشـتريات العاملين من شركات)

ويلاحظ على الحل ما يلى :

١ ــ بدأ كل قيد بالحســاب العام طبقا للمفهــوم الاعتبارى الســابق بيانه ، وقد ســطرت اليومية بتخصيص خانة « مساعد » لاستخدامها لتحليل كل من المبالغ المدينة والدائنة ، للترحيل الى الحسابات فى دفاتر الاستاذ المساعد .

٢ ــ فى الحياة العملية يكتب قرين كل حســاب رقمه طبقا للدليل المحاســبى وقد اهمل ذلك نظرا لضيق الصــفحة .

٣ ــ قيدت « مساهمة الوحدة فى التأمينات الاجتماعيـــة » بجعلها مدينـــة . وقيد لحساب « الهيئـــة العامة للتأمينات الاجتماعيـــة ــ جارى » مبلغ ٢٢٠٠ جنيه وهو يشـــمل مساهمة الوحدة وحصة العاملين . وسدد المستحق للهيئة وقدره ٢١٧٠ جنيه أى بعد خصم التعويض المدفوع بالنيابة عنها وقدره ٣٠ جنيه .

٤ ــ نتيجة للقيود السابقـــة جعـــل حســـاب مساهمـــة العاملين فى المزايا العينية دائنا بمبلغ ٦٥ جنيه (١٥ + ٥٠) ، ويلاحظ ان هذا الحساب يقفل كل فترة دورية ، وذلك بمقدار رصـــيده فى نهاية تلك الفتـــرة ، كتخفيض لرصـــيد حســـاب المزايا العينية كما سبق بيانه .

المثـــال الثانـــى :

فى نهاية ســـنة مالية معينة تجمعت البيانات الآتيـــة ، والمطلوب اجـــراء مايلزم من قيـــود تســـوية :

١ ــ بلغت تكاليف مراكز الخـــدمات الاجتماعيـــــة فى الفترة الاخـــيرة ٦٠٠٠ جنيه (٢١٠٠ جنيه أجور نقدية ــ ٥٠ جنيه مزايا عينيـــة ــ ٣٥٠ جنيه تأمينـــات اجتماعية ــ ٣١٥٠ جنيه مستلزمات ســـلعية ــ ١٠٠ جنيه مســـتلزمات خدميـــة ــ ١٠٠ جنيه اهلاك ــ ١٥٠ جنيه ايجارات) ، هذا علما بأن ما ســـبق أن خصم من اجور العاملين كمساهمين فى تكاليف هذه الخدمات ٢٤٠٠ جنيه .

٢ ـ بلغت فروق مكافأة ترك الخدمة المستحقة عن السنة المالية ٨٠٠ جنيه .

منه	له	مساعد	بيان
٦٠٠٠			من ح / مزايا عينية
	٢١٠٠		الى ح / أجور نقدية
	٥٠		الى ح / مزايا عينية
	٢٥٠		الى ح / تامينات اجتماعية
	٣١٥٠		الى ح / مستلزمات سلعيه
	[illegible]		الى ح / مستلزمات خدميه
	١٠٠		الى ح / اهلاك
	١٥٠		الى ح / ايجارات فعليه
			(اجمالى تكلفة مراكز الخدمات الاجتماعية عن شهر ...)
٢٤٠٠			من ح / أرصدة دائنة متنوعة
		٢٤٠٠	مساهمة العاملين فى المزايا
	٢٤٠٠		الى ح / مزايا عينية
			(تخفيض تكلفة المزايا بمساهمة العاملين)
٨٠٠			من ح / تامينات اجتماعية
	٨٠٠		الى ح / دائنون متنوعون
		٨٠٠	ه . ع . ت . الاجتماعية ـ م.م. ترك الخدمة
			(فرق مكافأة ترك الخدمة عن السنة المالية)

● ● ●

الفصل الثانى

المستلزمات السلعية

خصص النظام المحاسبى حساب « المستلزمات السلعية حـ/ ٣٢ » لاثبات وتجميع المستلزمات السلعية المستخدمة فى نشاط الوحدة الاقتصادية .

تبويب المستلزمات السلعية :

١ ـ **حساب ٣٢١ ـ خامات** : وتشمل الخامات الداخلة فى تركيب السلعة او اللازمة لانتاجها ، وينقسم الى الحسابين الفرعيين الآتيين :

٣٢١١	خامات رئيسية	٣٢١٢	خامات مساعدة

٢ ـ **حساب ٣٢٢ ـ وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل** : ويتمثل فى المستخدم من الفحومات والمواد البترولية ومواد التزييت والتشحيم والتيار الكهربائى والغاز ، وينقسم الى الحسابات الآتية :

٣٢٢١	فحومات	٣٢٢٤	كهرباء
٣٢٢٢	مواد بترولية	٣٢٢٥	غاز
٣٢٢٣	مواد تزييت وتشحيم	٣٢٢٦	اخرى

٣ ـ **حساب ٣٢٣ ـ قطع غيار ومهمات** : ويشمل قطع الغيار ومواد الصيانة والمهمات المتنوعة ، وينقسم الى الحسابين الفرعيين الآتيين :

٣٢٣١	قطع غيار ومواد الصيانة	٣٢٣٢	مواد ومهمات متنوعة

٤ ـ **حساب ٣٢٤ ـ مواد تعبئة وتغليف** : وتنقسم الى نوعين : مواد مستهلكة أى لا تستردها الوحدة مثل علب الكرتون ، ومواد متداولة اى تستردها الوحدة بعد استعمال المنتج مثل الزجاج والصناديق الخشبية فى صناعة المياة الغازية ، فينقسم الحساب الى الحسابين الفرعيين الآتيين :

٣٢٤١	مواد تعبئة وتغليف مستهلكة	٣٢٤٢	مواد تعبئة وتغليف متداولة

٥ ـ **حساب ٣٢٥ ـ مخلفات** : ويمثل هذا الحساب ما قد يستخدم من مخلفات الوحدة فى وجه من أوجه نشاطها الانتاجى .

٦ ـ حساب ٣٢٦ ـ ادوات كتابية وكتب : ويمثل هذا الحساب تكلفة ما تشتريه أو تستهلكه الوحدة من ادوات كتابية ، كما سيتضح عند بيان المعالجة المحاسبية لهذا البند .

٧ ـ حساب ٣٢٧ ـ مياه وانارة : ويشمل هذا الحساب كافة ما استهلكته الوحدة من مياه وما استهلكته من كهرباء لاغراض الانارة فقط ، وينقسم الى حسابين فرعيين كما يلى :

٣٢٧١	ميــــاه	٣٢٧٢	انـــــارة

وبفحص هذا التبويب من جهة ، وبمقارنته بحسابات مخازن المستلزمات السلعية من جهة أخرى (١) ، نلاحظ مايلى :

١ ـ يمكن تقسيم المستلزمات السلعية المستخدمة الى نوعين كما يلى :

أ) مستلزمات سلعية تشتريها أو تنتجها الوحدة وتخضع عادة لاجراءات التخزين ثم الصرف منها طبقا لاحتياجات نشاط الوحدة ، وتشمل على سبيل المثال الخامات وقطع الغيار ومواد التعبئة والتغليف .

ب) مستلزمات سلعية لا تقبل التخزين بطبيعتها وتتمثل فى الكهرباء والمياه والانارة .

٢ ـ لم يفرد الدليل المحاسبى حسابا لمخزن الأدوات الكتابية ، الأمر الذى ادى الى بعض الجدل بخصوص المعالجة المحاسبية لشراء هذه الأدوات .

القواعد الخاصة بالمستلزمات السلعية :

١ ـ واقعة الصرف من المخازن هى المنشئة للاستخدام بالنسبة للمستلزمات التى سبق تخزينها : يسبق واقعة الصرف من المخازن واقعة شراء واضافة المستلزمات السلعية للمخازن ، وكما سبق أن بينا يقيد استحقاق هذه الواقعة الاخيرة بجعل حساب من حسابات الاصول وهو حساب المخزن المختص مدينا ، وحساب الموردين دائنا .

وتقيد واقعة صرف المستلزمات من المخزن بمقتضى اذون صرف بجعل حساب مخازن المستلزمات السلعية دائنا و « حساب المستلزمات السلعية حـ / ٣٢ » مدينا ، ومعنى ذلك أنه يترتب على صرف المستلزمات من المخازن تحول جزء من تكلفة أصول الوحدة الاقتصادية الى استخدام .

٢ ـ تسعير المواد المنصرفة على اساس المتوسط المتحرك : تحسب تكلفة المستلزمات السلعية المنصرفة من المخازن على اساس المتوسط المتحرك ، وهو المتوسط المرجح للسعر بعد كل اضافة (٢) .

(١) ، (٢) انظر الفصل الثانى ـ الباب الثانى ، الخاص بالمخزون .

٣ ـ واقعة الاستحقاق هى المنشئة للاستخدام بالنسبة للمستلزمات التى لا تقبل التخزين بطبيعتها : تقترن واقعة الاستحواذ مع واقعة الاستخدام بالنسبة للمستلزمات السلعية التى لا تقبل التخزين ، ومن ثم فان واقعة الاستحقاق هى المنشئة للاستخدام بالنسبة لهذا النوع من المستلزمات السلعية ، وعند قيد استحقاقاتها يتم توسيط حساب الموردين مع تقسيمه قطاعيا .

المعالجة المحاسبية للمستلزمات السلعية :

تتم المعالجة المحاسبية للمستلزمات السلعية طبقا للقواعد السابقة ، الا انه بجانب معالجة صرف المستلزمات من المخازن والمستلزمات السلعية التى لا تقبل التخزين بطبيعتها هناك بعض الجوانب التى تحتاج لمعالجة او مناقشة خاصة ، وهى شراء مستلزمات للاستخدام مباشرة ، وشراء الادوات الكتابية ، وصرف واسترداد مواد التعبئة والتغليف المتداولة .

١ ـ صرف المستلزمات السلعية : من الناحية العملية لا يتم اعداد اذن توجيه محاسبى لكل اذن صرف ، فبعد تسعيره وقيده فى حساب الصنف او الاصناف فى دفتر استاذ المخزن يقيد فى يومية مساعدة هى يومية صادر المخازن ، وفى نهاية كل فترة دورية يقيد مجموع اليومية المساعدة باذن قيد اليومية العامة التالى :

من هـ / مستلزمات سلعية	٣٢
خامات (١)	٣٢١
وقود زيوت وقوى محركة للتشغيل	٣٢٢
قطع غيار ومهمات	٣٢٣
مواد تعبئة وتغليف (٢)	٣٢٤
مخلفات	٣٢٥
ادوات كتابية وكتب (٣)	٣٢٦
الى هـ / مخزن المخلفات	١٣١١
الى هـ / مخزن الخامات (٤)	١٣١٢
الى هـ / مخزن الوقود	١٣١٣
الى هـ / مخزن قطع الغيار والمهمات	١٣١٤
الى هـ / مخزن مواد التعبئة والتغليف	١٣١٥

(١) يتم فى الحياة العملية تحليل الخامات الى خامات رئيسية وخامات مساعدة وبالمثل بالنسبة لباقى انواع المستلزمات السلعية .

(٢) انظر معالجة صرف مواد التعبئة والتغليف المتداولة .

(٣) انظر معالجة الادوات الكتابية .

(٤) قد يكون مخزن الخامات الرئيسية مستقلا عن مخزن الخامات المساعدة طبقا للتنظيم المخزنى بالوحدة الاقتصادية ، وفى هذه الحالة يجعل كل مخزن دائنا بالمنصرف منه ، وبالمثل بالنسبة لباقى مخازن المستلزمات السلعية .

ويستخدم هذا الاذن فى الترحيل كما يلى :

أ) الترحيل الى دفتر الاستاذ العام بجعل حساب المستلزمات السلعية مدينا باجمالى المنصرف .

ب) الترحيل الى دفتر الاستاذ العام بجعل حساب كل مخزن دائنا بالمنصرف منه .

جـ) الترحيل الى دفتر استاذ مساعد الاستخدامات بجعل كل حساب مساعد للمستلزمات السلعية مدينا بالمنصرف منه .

هذا وقد ترتجع بعض المستلزمات السلعية الى المخزن ، ويتم ذلك بمقتضى اشعارات رد ، وبعد تسعير هذه الاشعارات وقيدها فى حسابات الاصناف فى دفتر استاذ المخزن تقيد فى يومية صادر المخازن باللون الاحمر او بين اقواس ، وقد تقيد هذه الاشعارات فى يومية خاصة هى يومية مرتجع المخازن ، ويقيد مجموعها فى نهاية كل فترة دورية بعكس اذن قيد اليومية السابق وعند الترحيل من هذا الاذن الى حسابات الاستخدامات تقيد القيم فى الجانب الاصلى بالمداد الاحمر أو وضعها بين قوسين ، وبذلك يمكن التوصل الى تكلفة صافى المستلزمات المستخدمة دون حاجة لتصوير حساباتها بجانبين (مدين ودائن) .

٢ ــ المستلزمات السلعية التى لا تقبل التخزين بطبيعتها : وتتمثل فى استهلاك التيار الكهربائى لاغراض القوى المحركة (كهرباء) والمياه والانارة . ويقيد استحقاقها باذن التوجيه التالى :

٣٢	من هـ / مستلزمات سلعية
٣٢٢	وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل
٣٢٧	مياه وانارة
٢٦١١٢	الى هـ / موردون قطاع عام اعمال
× ×	موردو قطاع عام اعمال ــ نقدا

ويقيد السداد باذن التوجيه التالى :

٢٦١١٢	من هـ / موردو قطاع عام اعمال
× ×	موردو قطاع عام اعمال ــ نقدا
١٨٢٠	الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى

٣ ــ شراء مستلزمات سلعية عند الضرورة للاستخدام مباشرة :
تقضى قواعد الرقابة على حركة المخازن أن يتم ايداع مشتريات المستلزمات السلعية بمخازن الوحدة ثم يتم الصرف منها بمقتضى أذون صرف حسب احتياجات الوحدة ولكن قد تستدعى ضرورات العمل شراء كميات قليلة من هذه المستلزمات وارسالها للمركز الطالب لاستخدامها مباشرة .

فاذا فرضنا شراء مواد تعبئة وتغليف مستهلكة نقدا من احدى شركات القطاع الخاص ، وتم الاستخدام مباشرة ، يقيد استحقاق هذه المستلزمات باذن التوجيه التالى :

من هـ / مستلزمات سلعية	٣٢
مواد تعبئة وتغليف	٣٢٤
الى هـ / موردو قطاع خاص	٢٦١٢
موردو قطاع خاص ــ نقدا	× ×

ويتم التوجيه المحاسبى للسداد بجعل حساب الموردين مدينا وحساب بنك تمويل النشاط الجارى دائنا .

٤ ــ شراء الأدوات الكتابية : لم يفرد بالدليل المحاسبى حسابا لمخزن الادوات الكتابية الامر الذى أدى الى اختلاف الراى بخصوص المعالجة المحاسبية لشراء هذه المستلزمات ، وفى هذا الصدد يقترح معالجتان :

المعالجة الأولى : طبقا لهذه المعالجة تعتبر الادوات الكتابية مستهلكة محاسبيا وقت شرائها .

فاذا فرضنا شراء ادوات كتابية بالاجل من احدى شركات القطاع العام ، فبالرغم من ايداع هذه المستلزمات عمليا بالمخزن ، يقيد استحقاق هذه المستلزمات باذن التوجيه التالى :

من هـ / مستلزمات سلعية	٣٢
ادوات كتابية وكتب	٣٢٦
الى هـ / موردو قطاع علم اعمال	٢٦١١٢
شركة ...	× ×

ونرى أن هذه المعالجة تخالف قواعد الرقابة الداخلية كما قد تؤدى الى المقابلة غير السليمة بين الموارد والاستخدامات بالاضافة الى عدم التمكن من تحقيق أغراض محاسبة التكاليف على اساس سليم ، ويتضح ذلك من التعليق الآتى :

ا) لا تحقق المعالجة السابقة الرقابة على حركة الادوات الكتابية من شراء وايداع بالمخزن ثم الصرف منها .

ب) اعتبار الأدوات الكتابية مستهلكة وقت الشراء يؤدى الى اخطاء عند مقابلة موارد واستخدامات السنوات المختلفة وخاصة اذا تم شراء ادوات كتابية بكميات كبيرة فى بعض السنوات ، اذ أن الواقعة التى تنشىء الاستخدام هى الصرف للاستعمال حسب الاحتياجات وليست واقعة الشراء .

جـ) اذا سلمنا بانه يمكن تحقيق الرقابة الداخلية بتخصيص سجل احصائى لمتابعة حركة الادوات الكتابية على أساس الاصناف والكميات فقط ، واذا سلمنا – مع التحفظ – ان الوحدات الاقتصادية تقوم عادة بشراء الادوات الكتابية طبقا لاحتياجاتها السنوية ، فان اعتبار هذه الادوات مستهلكة وقت شرائها لا يمكن من توزيع تكلفتها على حسابات المراقبة والمراكز الفرعية على أساس سليم ، الامر الذى قد لا يمكن من تحقيق أهداف محاسبة التكاليف .

المعالجة الثانية : طبقا للانتقادات السابقة نفضل المعالجة الدنية ، وبمقتضاها تحمل الادوات الكتابية على حساب « مخزن قطع الغيار والمهمات د / ١٣١٣ » ، باعتبار أن هذه الادوات تدخل ضمن المهمات المتنوعة .
فعند شراء ادوات كتابية بالاجل من احدى شركات القطاع العام وايداعها بالمخزن يتم التوجيه المحاسبى بالقيد الآتى :

××	١٣١٣	من هـ / مخزن قطع الغيار والمهمات
	٢٦١١٢	الى هـ / موردو قطاع عام اعمال شركة ...

ويتم صرف الادوات الكتابية بمقتضى اذون تندمج فى اذن قيد اليومية الخاص باجمالى يومية صادر المخازن ، وتقيد تكلفتها على حساب « أدوات كتابية د / ٣٢٦ » ولحساب « مخزن قطع الغيار والمهمات د / ١٣١٣ » .

هذا وقد تنشأ بالوحدات مكتبة تحتوى على مراجع علمية ، ونرى معالجة تكلفة تلك المكتبة كاصل ثابت يندرج تحت حساب « اثاث ومعدات مكاتب – مهمات مكتبية د / ١١٦٣ » ، على أن يتم اهلاكها على أساس اعادة التقدير .

٥ – **معالجة مواد التعبئة والتغليف المتداولة** : قلنا ان هناك نوعان من هذه المواد ، « النوع الاول » : يشمل مواد مستهلكة ، ومن ثم فان صرفها من المخازن لا يثير مشكلة خاصة فيقيد المنصرف منها ضمن الملخص الدورى لاذون الصرف كما

سبق بيانه ، اما « النوع الثانى » : فيشمل مواد متداولة اى تستردها الوحدة بعد استعمال المنتج ، وبهذا فان المحاسبة عليها تتضمن معالجة المنصرف منها والمسترد علاوة على ما قد ينشأ من مسئولية العميل عن مواد تالفة أو غير مستردة . وبخصوص هذا الوضع تطلب الوحدات عادة من عملائها دفع تأمين عن هذه المواد . وتعالج حركة مواد التعبئة والتغليف بإحدي طريقتين :

الطريقة الاولى : تحميل حساب « مستلزمات سلعية — مواد تعبئة وتغليف متداولة حـ / ٣٢٤٢ » بالقيمة الدفترية للمواد وقت صرفها ، ثم جعله دائنا بالقيمة المقدرة لهذه المواد عند ردها ، مع الاخذ فى الحسبان مسئولية العميل عن المواد التالفة او غير المستردة .

ويعاب على هذه الطريقة انها لا تؤدى الى احكام الرقابة على مواد التعبئة والتغليف المتداولة طرف العملاء ؛ ولذلك نكتفى بذكرها .

الطريقة الثانية : توسيط حساب « بضائع لدى الغير — مواد تعبئة وتغليف متداوله » للمحاسبة على حركة المواد مع تحميل حساب « مستلزمات سلعية — مواد تعبئة وتغليف متداولة حـ / ٣٢٤٢ » بالفرق بين القيمة الدفترية للمواد عند الصرف والقيمة المقدرة لها عند الرد ، مع الاخذ فى الحسبان مسئولية العميل عن المواد التالفة أو غير المستردة .

وطبقا لهذه الطريقة يعكس رصيد حساب « بضائع لدى الغير — مواد تعبئة وتغليف متداولة » فى تاريخ معين قيمة المواد التى لا زالت طرف العملاء حتى ذلك التاريخ ، الامر الذى يؤدى الى أحكام الرقابة على حركة هذه المواد .

وكمثال لتطبيق هذه الطريقة نفرض ان الوحدة الاقتصادية باعت لاحدى شركات القطاع العام انتاج تام بمبلغ ٩٠٠ جنيه ، وكان هذا الانتاج معبأ فى مواد تعبئة وتغليف متداولة قيمتها ٢٠٠ جنيه ، وعند رد هذه المواد قدرت قيمتها بمبلغ ١٧٠ جنيه مع مسئولية الشركة عما قيمته ١٠ جنيه ، وقد خصم هذا المبلغ من التأمين الذى سبق ان دفعته الشركة . فتكون اذون التوجيه المحاسبى كما يلى :

أ) اذن توجيه بيع الانتاج التام وتسليم المواد للعميل

منه	له	مساعد	بيان	د . م
٩٠٠			من هـ / عملاء ق . ع . اعمـ	١٦١١٢
		٩٠٠	شركة ...	× ×
٢٠٠			من هـ / بضائع لدى الغير	١٣٤
		٢٠٠	مواد ت . ت . متداولة	× ×
	٩٠٠		الى هـ / صافى مبيعات انتاج تام	٤١١
		٩٠٠	لجمالى مبيعات	٤١١١
	٢٠٠		الى هـ / مخزن م . ت . ت . متداولة	١٣١٤٢

ب) اذن توجيه استرداد المواد وخصم مسئولية العميل من التامين :

منه	له	مساعد	بيان	د . م
٢٧٠			من هـ / مخزن م . ت . ت . متداولة	١٣١٤٢
٢٠			من هـ / مستلزمات سلعية	٣٢
		٢٠	مواد ت . ت . متداولة	٣٢٤٢
١٠			من هـ / دائنون متنوعون	٢٦٣
		١٠	تامينات للغير	٢٦٣١
	٢٠٠		الى هـ / بضائع لدى الغير	١٣٤
		٢٠٠	مواد ت . ت . متداولة	× ×

تسوية المستلزمات السلعية بفروق الجرد :

تقضى مبادىء المراقبة الداخلية بوضع برنامج زمنى مسبق للجرد المستمر يتم على اساسه جرد الاصناف المختلفة الموجودة بالمخازن على مدار السنة ، وسواء تم تنفيذ ذلك او تم إجراء الجرد الفعلي مرة واحدة فى نهاية السنة يجب مطابقة قوائم الجرد على ارصدة حسابات الاصناف فى دفتر استاذ مساعد المخزن لتسوية فروق الجرد ، وقد تكون نتيجة هذه المطابقة وجود عجز أو زيادة فى المخزن .

١ — معالجة العجز : تتوقف هذه المعالجة على ما اذا كان العجز طبيعيا (مسموحا به) أو غير طبيعى (غير مسموح به) ، ويكون العجز طبيعيا اذا كان فى حدود المعايير او المعدلات المحددة مقدما بواسطة الفنيين ، وحيث أن هذا العجز لا يمكن تفاديه فيعالج فنيا كعنصر من عناصر التكلفة ويقيد بجعل حساب مستلزمات سلعية مدينا ، ويتم ذلك باذن التوجيه الآتى :

من حـ / مستلزمات سلعية	٣٢
خامات (على سبيل المثال)	٣٢١
الى حـ / مخزن الخامات	١٣١١

اما العجز غير الطبيعى فهو ذلك العجز الذى يزيد عن المعايير أو المعدلات الفنية الموضوعة ، وفى هذه الحالة يجب أن يفترض مبدئيا وجود شخص مسئول عن هذا العجز ، فبفرض أن العجز فى مخزن الخامات يقيد تكلفته (١) بجعل حساب الارصدة المدينة الاخرى مدينا (مع فتح حساب للشخص المسئول) وحساب المخزن دائنا ، وذلك بمقتضى اذن التوجيه الآتى :

من حـ / الارصدة المدينة الاخرى	١٧٢
حساب ...	× ×
الى حـ / مخزن الخامات	١٣١١

اما اذا لم يمكن تحديد الشخص المسئول فالرأى الذى يتفق مع المبادىء العلمية لمحاسبة التكاليف هو اعتبار تكلفة هذا العجز بمثابة خسارة راسمالية وذلك بعد استصدار التصديق المالى من المسئولية المختصة ، ويقيد تكلفة هذا العجز باذن التوجيه الآتى :

من حـ / خسائر راسمالية	٣٦٤
الى حـ / مخزن الخامات	١٣١١

٢ ــ **معالجة الزيادة** : اذا كانت هذه الزيادة فى حدود المعدلات المسموح بها للزيادة الطبيعية للمستلزمات اثناء التخزين أو نتيجة لفروق الوزن أو العد أو القياس اثناء صرف المستلزمات خلال العام ، تعالج هذه الزيادة كتصحيح للمستلزمات السلعية المستخدمة ، فبفرض أن هذه الزيادة فى مخزن الخامات تقيد باذن التوجيه الآتى :

من حـ / مخزن الخامات	١٣١١
الى حـ / مستلزمات سلعية	٣٢
خامات	٣٢١

(١) هناك رأى بتقييد قيمة هذا العجز بسعر السوق وفى هذه الحالة تعالج العملية كما لو كانت مبيعات خامات (أو ما فى حكمها) وتقيد كما ستبين عند شرح الايرادات التحويلية . والواقع ان تقييد العجز غير الطبيعى على اساس التكلفة او سعر السوق امر يتوقف على اللوائح الداخلية للوحدة الاقتصادية .

اما اذا كانت الزيادة غير طبيعية فيتعين مراجعة حسابات المخازن واجراء قيود التسوية طبقا لما تسفر عنه عملية المراجعة .

* فقد تكون الزيادة مرجعها عدم اثبات مشتريات ، وفي هذه الحالة يتعين اجراء القيود الخاصة باثبات هذه المشتريات .
* وقد تكون الزيادة مرجعها تكرار اثبات اذن الصرف ، وفي هذه الحالة يتم التصحيح بالغاء هذا التكرار .

المثال الأول :

فيما يلي بعض العمليات التي تمت باحدى شركات القطاع العام خلال فترة معينة ، والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبي لهذه العمليات :

اولا : اشترت الشركة بالأجل ادوات كتابية من شركة قطاع خاص بمبلغ ٣٨٠٠ جنيه أودعت المخازن .

ثانيا : دفعت الشركة بشيكات ما يلي :

١ — ٦٠٠ جنيه فاتورة استهلاك التيار الكهربائي منه ٥٥٠ لأغراض القوة المحركة والباقي لأغراض الانارة .

٢ — ٤٠ جنيه فاتورة استهلاك المياه .

منه	له	مساعد	بيان
٣٨٠٠			من ح / مخزن قطع الغيار والمهمات
	٣٨٠٠		الى ح / موردو ق . خاص
		٣٨٠٠	شركة ...
			(شراء ادوات كتابية بفاتورة رقم ...)
٦٤٠			من ح / مستلزمات سلعية
		٥٥٠	وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل
		٩٠	مياه وانارة
	٦٤٠		الى ح / موردو ق . ع . اعمال
		٦٤٠	موردو ق . ع . اعمال — نقدا
			(فاتورة استهلاك التيار الكهربائي رقم ... وفاتورة استهلاك المياه رقم ....)
٦٤٠			من ح / موردو ق . ع . اعمال
	٦٤٠		موردو ق . ع . اعمال — نقدا
		٦٤٠	الى ح / بنك تمويل النشاط الجاري
			(سداد فاتورتي استهلاك التيار الكهربائي والمياه بشيكات رقم ...)

المثال الثاني :

كان مجموع يومية صادر المخازن باحدى شركات القطاع العام في نهاية شهر ديسمبر ١٩٨٢ كما يلي (المبالغ بالجنيهات) :

٢٦٠٠ خامات رئيسية — ١٣٠ خامات مساعدة — ٥٠ مواد بترولية — ٧٠ مواد تزييت وتشحيم — ٤٠ غاز — ٥٥٠ قطع غيار ومواد صيانة — ٦٠ مواد ومهمات متنوعة — ٣٠٠ مواد تعبئة وتغليف مستهلكة — ١٢٠ مخلفات — ٨٠ ادوات كتابية .

والمطلوب قيد اليومية العامة الخاص باثبات مجموع هذه اليومية عن هذا الشهر .

منه	له	مساعد	بيان
٤٠٠٠			من ح / مستلزمات سلعية
		٢٧٣٠	خامات
		١٦٠	وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل
		٦١٠	قطع غيار ومهمات
		٣٠٠	مواد تعبئة وتغليف
		١٢٠	مخلفات
		٨٠	ادوات كتابية
	٢٧٣٠		الى ح / مخزن الخامات
	١٦٠		الى ح / مخزن الوقود
	٦٩٠		الى ح / مخزن قطع الغيار والمهمات
	٣٠٠		الى ح / مخزن مواد تعبئة وتغليف
	١٢٠		الى ح / مخزن المخلفات
			(مجموع يومية صادر المخازن عن شهر ديسمبر)

المثال الثالث :

في ١٩٨١/٦/٣٠ تم جرد مخازن المستلزمات السلعية ، وبمطابقة نتائج هذا الجرد على حسابات الاصناف في دفاتر استاذ المخزن وعلى حسابات المخازن بدفتر الاستاذ العام تبين ما يلي :

المخزن	نتيجة الجرد		نتيجة الفحص
	عجز	زيادة	
مخزن الخامات	٢٠٠	٨٠٠	بخصوص العجز في بعض اصناف الخامات اسفر الفحص أن سببه اخطاء في اثبات تكلفة خامات منصرفة في اشهر ماضية . وبخصوص الزيادة في اصناف اخرى اسفر الفحص ان سببها عدم اثبات فاتورة شراء بالاجل من شركة قطاع عام بتاريخ ٦/٢٨ .

المخــزن	نتيجة الجرد		نتيجـــة الفحص
	عجز	زيادة	
مخـزن قطع الغيار والمهمـات	٥٠٠		أسفر الفحص أن ما قيمته ١٠٠ جنيـه من هـذا العجـز في حـدود المسموح به ، كما أسفر الفحص عن مسئولية أمين المخزن عن باقي العجز .
مخزن مـواد التعبئة والتغليف		٦٠	أسفر الفحص ان الزيادة نتيجة لفروق العد والقياس عند صرف المستلزمات .
مخـزن المخلفــات	١٠٠		أسفر الفحص ان هـذا العجـز غير مسموح به ، ونظرا لعدم تحديد المسئولية قررت السـلطة الادارية المختصة ان تتحمل الشركة هـذا العجز .

والمطلوب ما يلزم من قيود لتسوية فروق جرد مخازن المستلزمات السلعية طبقا لنتائج الجرد الفعلي .

منـه	لـه	مساعد	بيـــان
٢٠٠			من ﻫ / مسـتلزمات سـلعية
		٢٠٠	خـامات
	٢٠٠		الى ﻫ / مخـزن الخـامات
			(تصـحيح قيـود ارقـام ... بتواريخ ...)
٨٠٠			من ﻫ مخـزن الخـامات
	٨٠٠		الى ﻫ / موردو قطـاع عـام اعمـال
		٨٠٠	شركة ....
			(اثبات فاتورة رقم ... بتاريخ ...)
١٠٠			من ﻫ / مسـتلزمات سـلعية
		١٠٠	قطع غيـار ومهمـات
	١٠٠		الى ﻫ / مخزن قطع الغيار والمهمات
			(اثبات العجز المسموح به بالمخزن)

منه	له	مساعد	بيـــــان
٤٠٠			من هـ / ارصـــدة مدينـــة اخــــرى
		٤٠٠	حساب امين المخـــزن
	٤٠٠		الى هـ / مخزن قطع الغيــار والمهمـــات
			(اثبـــات مســــئولية امين المخــــزن فى العجـــز غــير الطبيعى)
٦٠			من هـ / مخزن مـــواد التعبئـــة والتغليف
	٦٠		الى هـ / مســـتلزمات ســـلعية
		٦٠	مواد تعبئـــة وتغليف
			(اثبـــات الزيادة المســموح بها بالمخــزن)
١٠٠			من هـ / خســـائر راســـمالية
	١٠٠		الى هـ / مخــــزن المخلفـــات
			(اثبـــات العجـــز الغير مســـموح به فى مخـــــزن المخلفـــات)

• • •

الفصل الثالث

المستلزمات الخدمية

خصص النظام المحاسبى حساب « المستلزمات الخدمية حـ / ٣٣ » لاثبات وتجميع تكلفة الخدمات بواسطة الغير واللازمة لنشاط الوحدة الاقتصادية .

تبويب المستلزمات الخدمية :

١ ــ حساب ٣٣١ ــ مصروفات صيانة : ويقصد بها الصيانة التى يؤديها الغير واللازمة للمحافظة على الطاقة الانتاجية للاصول الثابتة . أما المصروفات التى تؤدى الى زيادة الطاقة الانتاجية فتعتبر فنيا نفقات راسمالية تضاف الى تكلفة الاصول الثابتة . وتبوب مصروفات الصيانة الى حسابات فرعية كما يلى :

٣٣١١	صيانة مجارى مائية	٣٣١٥	صيانة آلات ومعدات
٣٣١٢	صيانة مبانى وانشاءات	٣٣١٦	صيانة وسائل النقل
٣٣١٣	صيانة مرافق وشبكات	٣٣١٧	صيانة اثاث
٣٣١٤	صيانة طرق	٣٣١٨	صيانة اخرى

٢ ــ حساب ٣٣٢ ــ مصروفات تشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن :
مصروفات التشغيل لدى الغير عبارة عن قيمة الفواتير التى يستحقها الغير بسبب قيامه بعمليات تشغيله لحساب الوحدة الاقتصادية ، وتنصب هذه العمليات على الانتاج التام وغير التام ، وطبقا لهذا التعريف يخرج عن نطاق هذه المصروفات ما يلى :

أ) قيمة الفواتير المستحقة للغير عن تشغيل مستلزمات سلعية ، اذ أن هذه المستلزمات عند رجوعها تعلى على المخزن المختص بتكلفتها الاصلية مضافا اليها مصروفات التشغيل لدى الغير ، وذلك نظرا لطبيعة الجرد المستمر الذى يستلزمه النظام للمحاسبة على حركة مخازن المستلزمات السلعية .(١)

ب) قيمة الفواتير المستحقة للغير عن مصروفات تشغيل على عناصر الاصول الثابتة فى دور التكوين ، اذ تعتبر هذه المصروفات بندا من بنود تكلفة هذه الاصول فتحمل على حساب تكوين سلعى .

(١) انظر فيما بعد فى هذا الفصل المعالجة المحاسبية لمصروفات التشغيل لدى الغير .

ومصروفات مقاولى الباطن تتفق في طبيعتها مع مصروفات التشغيل لدى الغير الا أن العرف جرى على استخدام هذا الاصطلاح بالنسبة لمنشآت المقاولين ، وهذه المصروفات تتمثل في المستخلصات المستحقة لمقاولى الباطن عن عقود مع المقاول الأصلى .

٣ ــ حساب ٣٣٣ ــ خدمات ابحاث وتجارب : هذا النوع من الخدمات يتمثل في تكلفة الابحاث والتجارب التى يؤديها الغير لحساب الوحدة الاقتصادية ، ويلاحظ في هذا الصدد انه اذا كانت الابحاث والتجارب متعلقة بمشروع جديد فانه يتعين طبقا للقواعد المحاسبية ومقتضيات النظام المحاسبى ، تأجيل تحميل تكاليف هذه الخدمات على حسابات النتيجة وذلك بتحميلها على حساب من حسابات الاصول وهو حساب « نفقات ايرادية مؤجلة ــ تجارب بدء التشغيل » ، وذلك لحين استكمال المشروع والبدء في استخدامه ، فيكون ذلك ايذانا بالبدء في اهلاك تجارب بدء التشغيل طبقا لمعدلات الاهلاك المقررة لحساب النفقات الايرادية المؤجلة .

٤ ــ حساب ٣٣٤ ــ نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واستقبال :
وينقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية الآتية :

٣٣٤١	نشر وطبع	٣٣٤٣	علاقات عامة واستقبال
٣٣٤٢	دعاية واعلان		

٥ ــ حساب ٣٣٥ ــ نقل وانتقالات عامة ومواصلات : وينقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية الآتية :

٣٣٥١	نقل وانتقالات عامة	٣٣٥٤	تلغراف
٣٣٥٢	بدلات انتقال	٣٣٥٥	بريد
٣٣٥٣	تليفون	٣٣٥٦	تيكس

٦ ــ حساب ٣٣٦ ــ تاجير معدات ووسائل نقل : ويظهر في هذا الحساب ما تدفعه الوحدة للغير مقابل تاجير المعدات ووسائل النقل . وينقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية الآتية :

٣٣٦١	تاجير آلات	٣٣٦٣	تاجير خيام وكراسى
٣٣٦٢	تاجير آلات حاسبة	٣٣٦٤	تاجير وسائل نقل

٧ ــ حساب ٣٣٧ ــ تكاليف خدمات المصالح والمؤسسات : ويظهر فى هذا الحساب ما تدفعه الوحدة للمؤسسات والمصالح مقابل الخدمات التى تؤديها لها ، مثال ذلك ما تدفعه الوحدة لوزارة الداخلية مقابل اجور الحراسة .

٨ ــ حساب ٣٣٨ ــ مصروفات خدمية متنوعة : وينقسم هذا الحساب الى الحسابات المساعدة والفرعية الآتية :

٣٣٨١		**اشـــتراكات**
	٣٣٨١١	**فى هيئات محلية واقليمية**
	٣٣٨١٢	**فى هيئات دوليـــة**
٣٣٨٢		**مصروفات تامين**
٣٣٨٣		**مكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداة**
٣٣٨٤		**ضرائب ورسوم مدفوعة لحكومات اجنبية**
٣٣٨٥		**عمـولة ومصروفات بنك**
٣٣٨٦		**عمـولات اخـرى**
٣٣٨٧		**متنــوعة**

القواعد الخاصة بالمستلزمات الخدميـة :

١ ــ تادية الخدمات بواسـطة الغير : يقتصر مفهوم المستلزمات الخدمية على الخدمات المؤداة للوحدة بواسطة الغير ، ونتوضيح ذلك نتخذ كمثال صيانة الأصول الثابتة . فاذا تمت هذه الصيانة بواسطة الغير فان المبلغ المستحق لهذا الغير عن هذه الخدمة يعتبر مستلزمات خدمية ، أما اذا تمت عملية الصيانة بواسطة جهاز داخلى اى مركز الصيانة فان تكلفة هذا المركز لا تعتبر مستلزمات خدمية وانما يتعين تحليلها وتحميلها على بنود الاستخدامات من اجور ومستلزمات سلعية الى آخره .

٢ ــ اقتصار تحميل حساب المستلزمات الخدمية بالخدمات التى لا تعتبر فنيا جزء من تكلفة استخدام آخر (اى بخلاف المستلزمات الخدمية) او اصل من الاصول او تسوية لمورد من الموارد : اذا كانت القاعدة الاولى تستلزم تأدية الخدمات بواسطة الغير فليس معنى ذلك تحميل حساب « المستلزمات الخدمية د / ٣٣ » بكل هذه الخدمات ، فقد يتعين توجيه بعض هذه الخدمات لحساب آخر .

وهذه القاعدة تستفاد من الشرح والتعليق السابق على بنود المستلزمات الخدمية ، ومن باب التاكيد نورد كمثال ما تدفعه الوحدة مقابل تاجير وسائل النقل ، فقد يكون هذا المصروف :

أ) خاص بنقل مشتريات الوحدة من البضائع بغرض بيعها ، وفى هذه الحالة يعالج المصروف فنيا كجزء من تكلفة المشتريات ، ومن ثم يحمل

على حساب « مشتريات بغرض البيع حـ / ٣٤ » ، وهـو من حسابات الاستخدامات .

ب) أو خاص بنقل مشتريات الوحدة من المستلزمات السلعية (خامات رئيسية مثلا) . وفى هذه الحالة يعالج المصروف فنيا كجزء من تكلفة هذه الخامات ومن ثم يحمل على حساب « مخزن الخامات حـ / ١٣١١ » ، وهو من حسابات الاصول .

جـ) أو خاص بنقل مشتريات الوحدة من الاصول الثابتة ، وفى هذه الحالة يعالج المصروف فنيا كجزء من تكلفة هذه الاصول ، ومن ثم يحمل على حساب « تكوين سلعى حـ / ١٢١ » . وهو من حسابات الاصول .

د) أو خاص بنقل مبيعات الوحدة من الانتاج التام (أو من البضائع) ، وفى هذه الحالة يعالج المصروف فنيا كتسوية لايراد المبيعات ، ومن ثم يحمل على حساب « نقل انتاج تام حـ / ٤١١٥ » (او حساب نقل مبيعات بضائع حـ / ٤١٨١٥) ، وهو من حسابات الموارد .

هـ) أو خاص بحالات اخرى كما هو الحال فى استئجار وسائل نقل لاستخدامها فى نقل معدات الوحدة بين مواقع العمل كما هو الحال فى منشآت المقاولين ؛ وكما هو الحال فى استئجار سيارات لاستخدامها لاغراض عامة ، وفى هذه الحالات يعالج المصروف كمستلزمات خدمية ؛ ويحمل على حساب « تأجير معدات ووسائل نقل حـ / ٣٣٦٤ » .

٣ ــ **توسيط حساب الموردين** : سواء كان الحصول على خدمات الغير بالنقد او بالاجل يلزم توسيط حساب الموردين أى اثباتها بقيدين : الاول لاثبات استحقاق الخدمة . والثانى لاثبات السداد ، ويراعى تحليل حساب الموردين قطاعيا .

المعالجة المحاسبية للمستلزمات الخدمية :

تتم المعالجة المحاسبية للمستلزمات الخدمية طبقا للقواعد السابقة ، الا أن معالجة الخدمات المتمثلة فى مصروفات التشغيل لدى الغير تحتاج لمناقشة خاصة لاقتران تأدية هذه الخدمات بارسال مستلزمات سلعية أو انتاج للغير وردها بعد اجراء العمليات التشغيلية المطلوبة .

١ ــ **استحقاق وسداد المستلزمات الخدمية** : كما سبق القول يتعين اثبات استحقاق الخدمات بقيد مستقل عن قيد السداد ، فاذا فرضنا أنه ورد للوحدة الاقتصادية فاتورة من احدى شركات القطاع العام مقابل الاعلان عن منتجات الشركة يقيد استحقاق هذه الخدمة باذن التوجيه التالى :

من د / مستلزمات خدمية	٣٣
نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واستقبال	٣٣٤
الى د / موردو قطاع عام اعمال	٢٦١١٢
شركة ...	× ×

ويقيد السداد باذن التوجيه التالى :

من د / موردو قطاع عام اعمال	٢٦١١٢
شركة ...	× ×
الى د / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

٢ ــ مصروفات التشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن : كما سبق ان بينا يحمل هذا الحساب بقيمة الفواتير التى يستحقها الغير بسبب قيامه بعمليات تشغيلية تنصب على الانتاج التام أو غير التام ، كما يحمل الحساب بقيمة الفواتير المستحقة لمقاولى الباطن بالنسبة لمنشآت المقاولين لان هذه الفواتير تمثل خدمات متعلقة بانتاج هذه المنشآت .

فبخصوص فواتير المقاولين من الباطن لا تختلف المعالجة عما سبق أن بيناه بالنسبة للمستلزمات الخدمية عموما ، فاذا فرضنا ان المقاول من الباطن احدى شركات القطاع الخاص يقيد أستحقاق الفاتورة باذن التوجيه التالى :

من د / مستلزمات خدمية	٣٣
مصروفات تشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن	٣٣٢
الى د / موردو القطاع الخاص	٢٦١٢
شركة ...	× ×

ويقيد سداد الفاتورة بجعل حساب الموردين مدينا وحساب بنك تمويل النشاط الجارى دائنا .

أما بخصوص فواتير مصروفات التشغيل لدى الغير فان الأمر يحتاج لمعالجة خاصة لاقتران العملية بارسال وارتجاع مستلزمات سلعية او انتاج تام أو غير تام ، وتتم هذه المعالجة تبعا للقواعد الآتية :

أ) توسيط حساب « بضائع لدى الغير د / ١٣٤ » للمحاسبة على حركة المستلزمات السلعية او الانتاج .

ب) قصر تحميل حساب مصروفات التشغيل لدى الغير بالفواتير المتعلقة بالانتاج التام وغير التام ، وبذلك يخرج عن نطاق هذا الحساب الفواتير المتعلقة بعمليات تشغيلية على مستلزمات سلعية ، اذ أن

هذه المستلزمات عند رجوعها تقيد على حساب المخزن المختص بتكلفتها الاصلية مضافا اليها مصروفات التشغيل ، وهذا معناه التوجيه المحاسبى لهذه المصروفات كجزء من تكلفة أصل من الاصول (١) .

وايضاحا لحالة مصروفات التشغيل المتعلقة بالانتاج التام (أو غير التام) نفرض أن الوحدة ارسلت لاحدى شركات القطاع العام ٤٠٠ وحدة من الانتاج التام لاحدى شركات القطاع العام لاجراء عمليات تشغيلية علما بأن تكلفة الوحدة ٢ جنيه ومتفق على اجراء العمليات التشغيلية بمعدل ٢٠٠ر جنيه للوحدة ، وتم ارجاع ٣٠٠ وحدة من هذا الانتاج بعد اجراء العمليات المطلوبة ، فيتم اثبات ارسال الانتاج باذن التوجيه الآتى :

منه	له	مساعد	بيان	د . م
٨٠٠			من هـ / بضائع لدى الغير	١٣٤
		٨٠٠	انتاج تام	× ×
	٨٠٠		الى هـ / مخزون انتاج تام	١٣٣

ويتم اثبات ارتجاع الانتاج التام واستحقاق مصروفات التشغيل باذن التوجيه الآتى :

منه	له	مساعد	بيان	د . م
٦٠٠			من هـ / مخزون انتاج تام	١٣٣
٦٠			من هـ / مستلزمات خدمية	٣٣
		٦٠	مصروفات تشغيل لدى الغير	٣٣٢
	٦٠٠		الى هـ / بضائع لدى الغير	١٣٤
		٦٠٠	انتاج تام	× ×
	٦٠		الى هـ / موردو ق . ع . اعمال	٢٦١١٢
		٦٠	شركة ...	× ×

وايضاحا لحالة مصروفات التشغيل المتعلقة بالمستلزمات السلعية نفرض بيانات المثال السابق مع افتراض ان العمليات متعلقة بخامات رئيسية ، فيتم اثبات ارسال الخامات باذن التوجيه الآتى :

(١) انظر القاعدة الثانية الخاصة بالمستلزمات الخدمية .

منه	له	مساعد	بيــــان	د . م
٨٠٠			من / بضــائع لدى الغير	١٣٤
		٨٠٠	مســتلزمات ســلعية	× ×
	٨٠٠		الى ح / مخــزن الخــامات	١٣١١

ويتم اثبات ارتجاع الخامات واســتحقاق مصروفات التشغيل باذن التوجيــه الاتى :

منه	له	مساعد	بيــــان	د . م
٦٦٠			من ح / مخــزن الخــامات	١٣١١
	٦٠٠		الى ح / بضــائع لدى الغير	١٣٤
		٦٠٠	مستلزمات ســلعية	× ×
	٦٠		الى ح / موردو ق . ع . اعمــال	٢٦١١٢
		٦٠	شركة ...	× ×

المستلزمات الخدمية والســلفة المســتديمة :

كثيرا ما تنشأ المســتلزمات الخدميــة فى شكل مدفوعات صــغيرة تصرف من السلفة المستديمة ، وتعالج هــذه المســتلزمات مع غيرها من المبالغ التى دفعت من السلفة ، كما لو تم دفعها جميعا عن طريق البنك وقت اعادة تمويل الســلفة بما تم صرفه منها خلال الفترة .

وهذه المدفوعات الصغيرة قد تكون فى صورة اســتخدامات كســداد فاتورة مصروفات صــيانة ، أو ســداد التزامات مثبتة فى الدفاتر مثل الاحكــام القضــائية السابق استقطاعها من الاجور النقــدية ، كما قد تتمثل هــذه المدفوعات فى شــكل اصــول مثل ســلفة تقرر منحها لاحد العاملين ، وسبق أن أوضحنا كيفية تســوية السلفة المستديمة فى الفصل الخاص بالنقدية بالصندوق وبالبنوك .

تسوية المستلزمات الخدمية فى نهاية الفترة المحاســبية :

بفحص حساب المستلزمات الخدمية فى نهاية العام قد تبين لنا (تطبيقا لاساس الاستحقاق) وجود مستلزمات خدمية مستحقة أو مقدمة .

وتقيد المستلزمات الخدمية المستحقة طبقا للقاعدة التى يســتلزمها النظــام وهى ترسيط حساب الموردين ، فبفرض وجود اعلان مستحق لاحدى شركات القطاع العام فى نهاية الفترة تتم التسوية باذن التوجيه الآتى :

من حـ / مستلزمات خدمية	٣٣
نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واستقبال	٣٣٤
الى حـ / موردو قطاع عام اعمال	٢٦١١٢
شركة ...	× ×

وهكذا تظهر المستلزمات الخدمية المستحقة ضمن رصيد حساب الموردين فى الميزانية ويتم سدادها فى العام التالى .

أما المستلزمات الخدمية المقدمة فيتم قيدها على حساب « الارصدة المدينة الاخرى حـ / ١٧٢ » وذلك لان النظام لم يفرد حسابا خاصا لمعالجة المقدمات ، فبفرض وجود اعلان مقدم تتم التسوية باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من حـ / الارصدة المدينة الاخرى	١٧٢
دعاية واعلان مقدم	× ×
الى حـ / مستلزمات خدمية	٣٣
نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واستقبال	٣٣٤

وطبقا لذلك تظهر المستلزمات الخدمية المقدمة فى الميزانية ضمن رصيد حساب « الارصدة المدينة الاخرى » ، وفى بداية العام التالى يجرى قيد التسوية العكسى الآتى :

من حـ / مستلزمات خدمية	٣٣
نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واستقبال	٣٣٤
الى حـ / الارصدة المدينة الاخرى	١٧٢
دعاية واعلان مقدم	× ×

المثال الأول :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام ، والمطلوب قيود اليومية كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى .

أولا : وردت خلال شهر معين الفواتير الآتية :

١ — ٢٠٠٠ جنيه فاتورة أبحاث قام بها مكتب خبرة لحساب الشركة .

٢ — ١٠٠٠ جنيه فاتورة توريد تغذية العاملين بالشركة من متعهد التغذية وهو شركة قطاع خاص .

٣ — ٨٠٠ جنيه فاتورة تأجير سيارات من شركة قطاع خاص لنقل العاملين بالشركة من مراكز التجمع .

٤ — ٣٠٠ جنيه فاتورة دعاية واعلان من اتحاد الاذاعة والتليفزيون .

ثانيا : ورد من البنك خلال الشهر اشعار يفيد انه قيد على الحساب الجارى للشركة مبلغ ٥٠ جنيه عمولة ومصروفات تحصيل .

منه	له	مساعد	بيان
٢٠٠٠			من هـ / مستلزمات خدمية
		٢٠٠٠	خدمات ابحاث وتجارب
	٢٠٠٠		الى هـ / موردو قطاع خاص
		٢٠٠٠	مكتب ...
			(استحقاق فاتورة رقم ... قيمة ابحاث وتجارب)
١٠٠٠			من هـ / مزايا عينية
	١٠٠٠		الى هـ / موردو قطاع خاص
		١٠٠٠	شركة ...
			(اثبات فاتورة تغذية العاملين رقم ...)
٨٠٠			من هـ / مستلزمات خدمية
		٨٠٠	تاجير معدات ووسائل نقل
	٨٠٠		الى هـ / موردو قطاع خاص
		٨٠٠	شركة ...
			(فاتورة تاجير سيارة نقل العاملين رقم ...)
٣٠٠			من هـ / مستلزمات خدمية
		٣٠٠	نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واستقبال
	٣٠٠		الى هـ / موردو قطاع عام أعمال
		٣٠٠	اتحاد الاذاعة والتليفزيون
			(فاتورة دعاية واعلان رقم ...)
٥٠			من هـ / مستلزمات خدمية
		٥٠	مصروفات خدمية متنوعة
	٥٠		الى هـ / موردو ق . ع . أعمال
		٥٠	موردو ق . ع . أعمال ـ نقدا
			(اشعار رقم ... بعمولة ومصروفات البنك الدورية)
٥٠			من هـ / موردو ق . ع . أعمال
		٥٠	موردو ق . ع . أعمال ـ نقدا
	٥٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
			(خصم اشعار رقم ... من الحساب الجارى بالبنك)

المثـــال الثانـــى :

بفحص حسابات الاســـتخدامات الخاصة بشركة قطـــاع عام بتاريخ ٨١/٦/٣٠ تجمعت المعلـــومات الآتيـــة :

١ ــ هنـــاك ١٠٠ جنيه مقـــابل تأجير خيـــام وكراسى مســـتحق لشركة قطاع خـــاص .

٢ ــ هنـــاك ٣٠٠ جنيه مقابل اجـــور الحراســـة مستحقة لوزارة الداخلية .

٣ ــ تتضـــمن الاســـتخدامات مبلغ ٢٠٠ جنيه اعـــلان يخص الســـنة الماليـــة القـــادمة .

٤ ــ تتضـــمن الاســـتخدامات مبلغ ٦٠٠ جنيـــه قســـط تأمين على مخـــازن الشركة لمـــدة ســـنة تبـــدأ من ١٩٨١/١/١ .

والمطلـــــوب :

١ ــ قيود التســـوية بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ .

٢ ــ قيود التســـوية العكسية بتاريخ ١٩٨١/٧/١ .

قيـــود التســـوية بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠

منــه	لــــه	مساعد	بيـــــان
١٠٠			من هـ / مســـــتلزمات خدميـــــة
		١٠٠	تاجير معـــدات ووســـائل نقـــل
	١٠٠		الى هـ / موردو قطـــاع خـــاص
		١٠٠	شركة ...
			(فاتورة تاجـــير خيـــام وكراسى رقم ...)
٣٠٠			من هـ / مســـــتلزمات خدميـــــة
		٣٠٠	تكاليف خدمات المصـــالح والمؤسسات
	٣٠٠		الى هـ / موردو قطـــاع عـــام خـــدمات
		٣٠٠	وزارة الداخليـــــة
			(اجور الحراســـة المســـتحقة مطالبة رقم ...)
٢٠٠			من هـ / ارصـــــدة مدينـــــة اخـــرى
		٢٠٠	نشر واعـــلان مقـــدم
	٢٠٠		الى هـ / مســـــتلزمات خدميـــــة
		٢٠٠	نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واســـتقبال
			(قيمة الاعـــلان المدفـــوع مقـــدما)

منه	لـه	مساعد	بيـــان
٣٠٠			من هـ / ارصدة مدينة اخرى
		٣٠٠	تامين مقدم
	٣٠٠		الى هـ / مستلزمات خدمية
		٣٠٠	مصروفات خدمية متنوعة
			(قيمة التامين على مخازن الشركة المدفوع مقدما)

قيود التسوية العكسية بتاريخ ١٩٨١/٧/١

منه	لـه	مساعد	بيـــان
٢٠٠			من هـ / مستلزمات خدمية
		٢٠٠	نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واستقبال
	٢٠٠		الى هـ / ارصدة مدينة اخرى
		٢٠٠	نشر واعلان مقدم
			(قيد التسوية العكسى للاعلان المقدم من السنة المالية الماضية)
٣٠٠			من هـ / مستلزمات خدمية
		٣٠٠	مصروفات خدمية متنوعة
	٣٠٠		الى هـ / ارصدة مدينة اخرى
		٣٠٠	تامين مقدم
			(قيد التسوية العكسى للتامين المقدم من السنة المالية الماضية)

ويلاحظ ان قيود التسوية العكسية متعلقة فقط بالاستخدامات المدفوعة مقدما فى السنة الماضية . أما الاستخدامات المستحقة فى السنة الماضية فيكون مصيرها السداد ، ويقيد ذلك فى التاريخ أو التواريخ التى يتم فيها هذا السداد .

● ● ●

الفصل الرابع

المشتريات بغرض البيع

خصص النظام المحاسبى حساب « المشتريات بغرض البيع حـ / ٣٤ » لاثبات وتجميع تكلفة البضائع التى تشتريها الوحدة الاقتصادية بغرض بيعها بحالتها اى دون اجراء عمليات صناعية عليها .

القواعد الخاصة بالمشتريات بغرض البيع :

١ ــ **واقعة الشراء هى المنشئة للاستخدام بالنسبة للمشتريات بغرض البيع :** طبقا لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبى تعالج عملية شراء البضائع بغرض بيعها من الاستخدامات ، وهذه المعالجة تختلف عن حالة شراء المستلزمات السلعية للتخزين ، اذ أن تكلفة المشتريات فى هذه الحالة تحمل على حساب المخزن المختص وهو من حسابات الاصول (١) .

ونتيجة لمعالجة شراء البضائع من الاستخدامات فان حركة هذه البضائع لا تكون ممسوكة بطريقة الجرد المستمر ، اذ أن حركة هذه البضائع تكون مبعثرة فى عدة حسابات ، اذ تثبت مشترياتها فى حساب « مشتريات بغرض البيع حـ / ٣٤ » ، ومبيعاتها فى حساب « صافى مبيعات بضائع بغرض البيع حـ / ٤١٨١ » ، ويمثل حساب « مخزون بضائع بغرض البيع حـ / ١٣٥ » تكلفة مخزون أول المدة من هذه البضائع على أن يتم تسويته فى نهاية الفترة المحاسبية بحيث يعكس رصيده تكلفة مخزون آخر المدة باستخدام حساب « تغير مخزون البضائع بغرض البيع بالتكلفة حـ / ٤١٨٢ » .

٢ ــ **تكلفة المشتريات بغرض البيع :** تحقيقا لموضوعية القياس تحسب هذه التكلفة على أساس فواتير الشراء مضافا اليها مصروفات الشراء المباشر حتى تصل هذه المشتريات الى مخازن الوحدة المشترية . ولا يدخل ضمن هذه التكلفة فوائد التمويل .

واذا تم نقل المشتريات بواسطة وسائل تملكها الوحدة فان مقابل هذا النقل يدخل ضمن تكلفة المشتريات مع جعل حساب « خدمات مباعة حـ / ٤١٧ » دائنا .

---

(١) سبق ان بينا ان واقعة الصرف من المخازن هى المنشئة للاستخدام بالنسبة للمستلزمات السلعية التى يتم تخزينها .

٣ ـ توسيط حساب الموردين : يلزم توسيط هذا الحساب بالنسبة للمشتريات بغرض البيع ، كما يلزم تحليل حساب الموردين بحسب القطاعات .

المعالجـة المحاسـبية للمشتريات بغرض البيع :

أ ـ اثبـات الشراء والسـداد : كما سـبق القـول يتعين اثبـات شراء البضائع بقيد مسـتقل عن قيـد السـداد ، فاذا فرضنا ان الوحدة الاقتصـادية اشترت بضائع بالاجل من شركة قطاع عام تسـليم مخـازن المشترى تثبت هـذه الفاتورة باذن التوجيه التالى :

من ح / مشـتريات بغـرض البيـع	**٣٤**
الى ح / موردو ق . ع . اعمـال **شركة ...**	**٢٦١١٢** **× ×**

وعنـد سـداد الفاتورة يثبت ذلك باذن التوجيه التالى :

من ح / موردو ق . ع . اعمـال **شركة ...**	**٢٦١١٢** **× ×**
الى ح / بنك تمويل النشـاط الجـارى	**١٨٢١**

٢ ـ معالجة مخلفات المشـتريات : تعالج مخلفات مشـتريات البضـائع بغرض البيع كما سبق بيانه بالنسـبة لمخلفات مشتريات المستلزمات السلعية (١) .

٣ ـ اثبات الدفعات المقـدمة لشراء بضـائع : كما سبق أن بينا تعالج هـذه الدفعات مباشرة فى حسـاب الموردين بجعل هذا الحسـاب مدينـا وحساب بنـك تمويل النشاط الجارى دائنا .

مثـال :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بأحدى شركات القطاع العـام خـلال فترة معينة ، والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

١ ـ اشترت الشركة بالاجل بضـائع بغرض بيعها من احدى شركات القطاع السام بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيـه تسـليم مخـازن البائـع ، وقـدرت تكاليف نقلهـا بواسـطة سيارات الشركة بمبلغ ٢٥٠ جنيه ، كما قدرت مخلفات هـذه المشـتريات بمبلغ ١٥٠ جنيه .

(١) انظر الفـرع الثالث ـ المبحث الاول ـ الفصـل الثانى ـ الباب الثانى ، الخاص بالمعالجـة المحاسبية لحركة مخازن المستلزمات السلعية .

٢ ـ دفعت الشركة لاحدى شركات القطاع الخاص مبلغ ٤٠٠ جنيه تحت ذمة توريد بضائع .

منه	لـه	مساعد	بيــان
١٢١٠٠			من حـ / مشتريات بغرض البيع
١٥٠			من / مخزن المخلفات
	١٢٠٠٠		الى حـ / موردو ق . ع . اعمال
		١٢٠٠٠	شركة ...
	٢٥٠		الى حـ / خدمات مباعة
			(شراء بضائع بفاتورة رقم ... وتكاليف نقلها بواسطة سيارات الشركة مع تقدير قيمة مخلفات المشتريات)
٤٠٠			من حـ / موردو ق . خاص
		٤٠٠	شركة ...
	٤٠٠		الى حـ / بنك تمويل النشاط الجارى
			(شيك رقم ... كدفعة تحت ذمة توريد بضائع)

• • •

الفصل الخامس

المصروفات التحويلية الجارية

التحويلات اصطلاح تخطيطى ، ويشمل الدليل المحاسبى على ثلاث حسابات للتحويلات وهى حساب « المصروفات التحويلية الجارية د / ٣٥ » وحساب « تحويلات جارية تخصيصية د / ٣٦ » وحساب « ايرادات تحويلية د / ٤٤ » ، وبالرغم من ذلك لم يقدم النظام المحاسبى تعريفا للتحويلات .

وقد عرفت اللجنة الفنية الدائمة لتفسير النظام التحويلات بأنها « كل ما يقبض أو يصرف من جانب الوحدة دون أن يقابله سلعة أو خدمة » ، الا ان هذا التعريف قد ينتقد على أساس انه لا يتلاءم مع كثير من بنود المصروفات التحويلية الجارية : فالاهلاك مثلا يعتبر نفقة مقابل خدمات الاصول الثابتة ، والايجار كمثل آخر يعتبر ايضا نفقة مقابل الانتفاع بعقارات الغير .

وفى ضوء ما اجريناه من مقارنة ومناقشة للاسلوب التقليدى لتبويب « عناصر التكاليف » من جهة وتبويب « الاستخدامات » بالدليل المحاسبى من جهة أخرى (١) ، يمكن القول أن المصروفات التحويلية الجارية تمثل بصفة عامة مصروفات مرتبطة بالنشاط الجارى للوحدة الاقتصادية دون أن تشمل هذه المصروفات على المستلزمات الخدمية بمفهومها المحدد ، وذلك لتخصيص مجموعة محاسبية لهذه المستلزمات تحقيقا لهدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية .

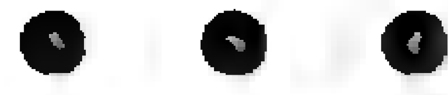
وطبقا لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبى ينقسم حساب المصروفات التحويلية الجارية الى الحسابات الآتية : « ضرائب ورسوم سلعية د / ٣٥١ » و « اهلاك د / ٣٥٢ » و « ايجارات فعلية د / ٣٥٣ » و « فرق الايجار المحسوب د / ٣٥٤ » و « فوائد محلية د / ٣٥٥ » و « فوائد خارجية د / ٣٥٦ » و « فرق الفوائد المحسوبة د / ٣٥٧ » و « فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام د / ٣٥٨ » و « فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع د / ٣٥٩ » .

ونتناول فى المباحث التالية شرح هذه الحسابات والمعالجة المحاسبية لها فيما عدا حسابى فرق التقويم مرجئين شرحهما لحين التعرض للحسابين المقابلين لهما فى الموارد ، وطبقا لذلك نقسم هذا الفصل الى المباحث التالية :

---

(١) أنظر صفحة (١٤٣) من هذا الكتاب .

المبحث الأول	:	الضرائب والرسوم السلعية
المبحث الثانى	:	الاهـــلاك
المبحث الثالث	:	الايجـــارات الفعليـــة
المبحث الرابع	:	فرق الايجـــار المحســـوب
المبحث الخامس	:	الفـــوائد المحليـــة والخارجيـــة
المبحث السادس	:	فـــرق الفـــوائد المحســـوبة



المبحـــث الأول

الضرائب والرســـوم الســـلعية

يتمثل هـــذا الحســـاب فى الضرائب والرســـوم التى تفرضـــها الـــدولة على الســـلع المســـتخدمة فى النشاط الانتاجى للوحدة الاقتصـــادية كما يشـــمل أية أعباء رسومية تفرض على ممارســـة هذا النشاط ، وينقســـم الى الحسابات الفرعيـــة الآتيـــة :

٣٥١١	رســـوم جمركية عن المستخدم	٣٥١٣	حصـــيلة الخـــزانة
٣٥١٢	رســـوم انتـــاج	٣٥١٤	ضرائب اخـــرى

الفـــرع الأول

رســـوم جمركية عن المســـتخدم

قد تقوم الوحدة الاقتصـــادية باستيراد مســـتلزمات ســـلعية مباشرة أو عن طريق وكيل ، وفى هذه الحالة تدفع الوحـــدة رســـوما جمركية تمثل جـــزءا من تكلفة الاعتمادات المستندية المفتوحة ، وبالتالى تتمثل هـــذه الرســـوم فى تكلفـــة هـــذه المستلزمات عند تسلمها وايداعها المخـــازن . وعند صرف هـــذه المســـتلزمات للاســـتخدامات فى النشاط الانتاجى ينعكس قدر من هـــذه الرســـوم فى حســـاب « مستلزمات ســـلعية د / ٣٢ » .

المعالجـــة المحاسـبية :

هذه الرسوم الجمركية تعتبر عنصر من عناصر تكاليف الانتـــاج على مستوى

الوحدة الاقتصادية ولكنها لا تدخل ضمن التكلفة على المستوى القومى . ولاغراض المحاسبة القومية يستدعى الامر حساب « الرسوم الجمركية عن المستخدم » وفصلها عن حساب « المستلزمات السلعية حـ / ٣٢ » .

ولعل الطريق الامثل فى هذا الصدد ان يتم فصل هذه الرسوم وبيانها على أذون الصرف أولا بأول وبذلك يكون حساب « الرسوم الجمركية عن المستخدم » حساباً متصل يمسك خلال العام . ولكن النظام راعى ما يكتنف هذا الاسلوب من صعوبات عملية ، واكتفى بأن يتم فصل هذه الرسوم وتجريدها من حساب المستلزمات السلعية مرة واحدة فى نهاية الفترة المالية . ويتم ذلك عن طريق المعادلة الآتيــة :

الرسوم الجمركية عن المستخدم

= الرسوم الجمركية المستحقة خلال العام
+ الرسوم الجمركية عن المخزون أول العام
ـــ الرسوم الجمركية عن المخزون آخر العام

ويتطلب تطبيق هذه المعادلة أن يراعى عند جرد المخزون من المستلزمات السلعية تحديد الاصناف التى استوردتها الوحدة مباشرة وكمياتها ، وبتحديد نسبة الرسوم الجمركية الداخلة فى تكلفة الوحدة يمكن استخراج الرسوم الجمركية عن المخزون . أما الرسوم الجمركية المستحقة خلال العام فيمكن تحديدها بتحليل حساب « اعتمادات مستندية لشراء بضائع ـ رسوم جمركية د / ١٣٦٢ » .

ونقيد الرسوم الجمركية عن المستخدم عند اجراء الجرد فى نهاية السنة المالية بقيد التسوية الآتى :

من د / رسوم جمركية عن المستخدم	٣٥١١
الى د / مستلزمات سلعية	٣٢

ويترتب على قيد التسوية السابق فصل الرسوم الجمركية فى حساب خاص مع تخفيض رصيد حساب المستلزمات السلعية بمقدارها .

الفــرع الثانـــى

رســوم الانتــاج وحصيلة الخــزانة

تتمثل رسوم الانتاج فى الرسوم التى تفرضها الدولة على بعض السلع التى تنتجها الوحدات الاقتصادية مثل الكحول والكبريت ، وتقوم الوحدة المنتجة أى البائعة بدفع هذه الرسوم على أن تحصلها من المشترى باضافتها الى اثمان البيع .

اما حصيلة الخزانة فتتمثل فى فروق الاسعار التى تضيفها الدولة على اسعار بيع بعض السلع ، وينص قرار رفع الاسعار على ان تخصص حصيلتها لخزانة الدولة .

المعالجة المحاسبية :

اثارت المعالجة المحاسبية لرسوم الانتاج وحصيلة الخزانة جدلا بين المحاسبين ، وحسما لهذا الجدل اصدرت اللجنة الدائمة للنظام المحاسبى تعليمات تفصيلية تبين كيفية معالجة رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة ، وقد تضمنت هذه التعليمات المعالجة المحاسبية بالنسبة لكل من الوحدة البائعة والمشترية .

١ ـ **بالنسبة للوحدة البائعة :** تقيد المبيعات صافية اى دون اشتمالها على رسوم الانتاج او حصيلة الخزانة ، وهذه تقيد لحساب مصلحة الجمارك او وزارة الخزانة بحسب الاحوال ، فتقيد فاتورة المبيعات بجعل حساب « عملاء » مدينا بقيمتها مع جعل حساب « صافى مبيعات انتاج تام » (او « صافى مبيعات بضائع بغرض البيع » بحسب طبيعة نشاط الوحدة صناعيا او تجاريا) دائنا بقيمة الفاتورة مستبعدا منها رسوم الانتاج او حصيلة الخزانة ، وهذه تقيد لحساب « مصلحة الجمارك ـ رسوم انتاج » او « وزارة الخزانة ـ حصيلة الخزانة » بحسب الاحوال .

فاذا فرضنا ان الوحدة الاقتصادية باعت بالاجل لشركة قطاع عام انتاجا تاما ، وهذا الانتاج يخضع لرسوم الانتاج ، فان فاتورة المبيعات تقيد باذن التوجيه الآتى :

١٦١١٢	من ح / عملاء ق . ع . اعمال
× ×	شركة ...
٤١١	الى ح / صافى مبيعات انتاج تام
٤١١١	اجمالى مبيعات
٢٦٣	الى ح / دائنون متنوعون
٢٦٣٣٣	مصلحة الجمارك ـ رسوم انتاج

وهكذا يتجمع فى حساب « مصلحة الجمارك ـ رسوم انتاج » المستحق للمصلحة وعند سداد المستحق لها يقيد ذلك باذن التوجيه الآتى :

٢٦٣	من ح / دائنون متنوعون
٢٦٣٣٣	مصلحة الجمارك ـ رسوم انتاج
١٨٢١	الى ح / بنك تمويل النشاط الجارى

اما اذا كان الانتـــاج المباع يخضـــع لحصـــيلة الخزانة ، فان فاتورة المبيعات تقيد باذن التوجيه الآتى :

١٦١١٢	من ح / عمـلاء ق . ع . اعمـال
× ×	شركة ...
٤١١	الى ح / صـافى مبيعـات انتاج تام
٤١١١	اجمـالى مبيعـات
٢٦٣	الى ح / دائنـــون متنوعـــون
٢٦٣٤١	وزارة الخزانة ــ حصيلة الخزانة

وعند ســداد المســتحق لوزارة الخزانة ، يقيد هذا الســداد باذن التوجيه المحاســبى الآتى :

٢٦٣	من ح / دائنـــون متنـــوعون
٢٦٣٤١	وزارة الخزانة ــ حصيلة الخزانة
١٨٢١	الى ح / بنك تمويل النشـاط الجـارى

واذا دققنا فى ثنايا المعالجة المحاسبية طبقا لتعليمات اللجنـــة الدائمـــة للنظام المحاسبى يلاحظ ما يلى :

أ) اتفاق المعالجة مع ما جاء بالنظام المحاســبى بالفصــل الخاص بالأسس والقــواعد والمصــطلحات المحاســبية ، اذ جاء بهذا الفصل أن المبيعات الفعلية هى المبيعات الصــافية المســلمة خــلال الفترة . ولا تتضــمن « قيمة المبيعات الفعلية » اعانة التصــدير ورســوم الانتــاج ورسوم المبيعـــات .

ب) انعكاس رســوم الانتاج أو حصــيلة الخزانة فى دفاتر البائع فى عمليــة مالية ، فبتقيدها على حســاب عمــلاء ولحســاب مصــلحة الجمارك او وزارة الخــزانة ينحصر التأثير فى حســابات الميزانيــة ، الأمــر الذى يترتب عليه عــدم اشــتمال بنود الاســتخدامات فى دفاتر المنتج أى البائع على رسوم الانتاج أو حصــيلة الخــزانة ، ومن ثم عــدم علاقتها بتكلفة الانتاج وتقويم المخزون من الانتاج فى نهاية السنة .

٢ ــ **بالنســبة للوحدة المشترية** : تتضــمن تكلفة المستلزمات المشتراه رسوم الانتـــاج او حصــيلة الخزانة ، فبفرض أن ما تم شراؤه خامات يكون اذن التوجيه لفاتورة المشتريات كما يلى :

١٣١١	من ح / مخـــزن الخــامات
[illegible]	الى ح / موردون (حسب القطاعات)

وعند صرف هذه الخامات يجعل حساب مستلزمات سلعية مدينا وحساب مخزن الخامات دائنا وذلك كما سبق أن بينا .

وفى نهاية الفترة المحاسبية يتم حساب رسوم الانتاج (عن المستخدم) وحصيلة الخزانة (عن المستخدم) على غرار ما هو متبع فى معالجة الرسوم الجمركية وذلك على النحو الآتى :

رسوم الأنتاج (او حصيلة الخزانة) عن المستخدم

= الرسوم (او الحصيلة) المستحقة خلال العام
+ الرسوم (او الحصيلة) عن المخزون فى أول العام
— الرسوم (او الحصيلة) عن المخزون فى آخر العام

ويتم اثبات نتيجة تطبيق المعادلة السابقة فى نهاية السنة المالية بقيد التسوية الآتى :

من ح / رسوم الانتاج	**٣٥١٢**
من ح / حصيلة الخزانة	**٣٥١٣**
الى ح / مستلزمات سلعية	**٣٢**

ويلاحظ على المعالجة السابقة ان رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة تظهر فى دفاتر المشترى فى نهاية الفترة المحاسبية نتيجة لقيد التسوية السابق الذى ترتب عليه تخفيض رصيد حساب المستلزمات السلعية بقدر اشتماله على رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة طبقا للمعادلة السابقة .

الفرع الثالث

ضرائب اخرى

تتمثل هذه الضرائب فى الضرائب غير المباشرة الاخرى التى تفرضها الدولة على ممارسة النشاط الانتاجى ومستلزماته مثل ضريبة السيارات ورسوم الدمغة التى تدفعها الوحدة مباشرة مثل الرسوم على ما تملكه من استثمارات والدمغة التى تتحملها الوحدة والمستقطعة عند المنبع من مستحقاتها لدى الغير تطبيقا لاحكام القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ ، والتى تتمثل اساسا فى الدمغة على الصرفيات الحكومية .

ولما كان حساب « ضرائب اخرى » يحمل بالضرائب غير المباشرة الاخرى فانه لا يشمل الضرائب المباشرة الآتية :

١ ــ الضريبة العقارية على ما تملكه الوحـدة من عقارات ، فهـذه تحمـل على حساب « ضرائب عقارية د / ٣٦٨ » .

٢ ــ ضريبة الارباح التجارية والصـناعية وضريبة القيم المنقولة التى تتحملها الوحدة الاقتصادية ، فهذه تحمل على حساب « ضرائب دخلية هـ / ٣٦٩ » .

المعالجـة المحاسبية :

١ ــ **ضرائب ورسـوم تدفعهـا الوحـدة :** وتتمثـل فى ضريبة السـيارات ورسوم الدمغة على وثائق ومحررات الوحدة ، ويتم بخصـوصها توسيط حسـاب « مصـلحة الضرائب ــ ضرائب أخرى » ، فاذا فرضـنا ان الوحـدة الاقتصـادية دفعت ضريبة السـيارات (أو قامت بشراء طوابع دمغـة) يثبت قيد الاستحقاق باذن التوجيه الآتى :

من د / ضرائب اخـرى	٣٥١٤
الى هـ / دائنـون متنـوعون	٢٦٣
مصلحة الضرائب ــ ضرائب اخـرى	٢٦٣٢٢٣

ويثبت قيد السداد باذن التوجيه الآتى :

من هـ / دائنـون متنوعـون	٢٦٣
مصـلحة الضرائب ــ ضرائب اخـرى	٢٦٣٢٢٣
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

٢ ــ **رسـوم تحجز عند المنبع :** وتتمثل فى رسـوم الدمغـة التى تتحملهـا الوحدة لخصمها من مستحقاتها لدى الغير ، ونظرا لعـدم اقتران هـذه الرسـوم باثر نقـدى تنتفى الحاجة لتوسيط حساب ، فاذا فرضـنا ان احـدى المصـالح الحكومية سددت بشيك المستحق عليها بعد خصم رسـوم الدمغة المستحقة يكون اذن التوجيه كما يلى :

من هـ / بنك تمويل النشاط الجارى (المحصل بعد الخصم)	١٨٢١
من د / ضرائب اخـرى (الرسـوم المستقطعة)	٢٥١٤
الى د / عمـلاء قطـاع عـام خـدمات	١٦١١١
مصـلحة ...	x. x

● ● ●

المبحث الثانى

الاهلاك

الاهلاك نفقة تعبر عن مقابل خدمة الاصول الثابتة ومساهمتها فى النشاط الانتاجى ، ومن ثم يتعين حسابه وتحميله على حسابات النتيجة سواء كانت نتيجة العام فائضا او عجزا ، ويعرف النظام الاهلاك بأنه توزيع تكلفة الاصل القابل للاهلاك على مدة عمره الانتاجى بطريقة مناسبة ، وقد يطلق على اهلاك اصول معينة اصطلاح « النفاد » ، والنفاد ظاهرة مميزة للاصول المتناقصة « القابلة للنفاد » من مناجم ومحاجر وآبار بترول وما شابهها .

تبويب الاهلاك :

ينقسم حساب الاهلاك الى حسابات فرعية يخصص كل منها للاهلاك الخاص بنوع معين من الاصول كما يلى :

٣٥٢١	مزروعات معمرة قابلة للاهلاك (حدائق وبساتين ... الخ)	٣٥٢٥	عدد وادوات
		٣٥٢٦	اثاث ومعدات مكاتب
٣٥٢٢	مبانى وانشاءات	٣٥٢٧	ثروة حيوانية ومائية
٣٥٢٣	آلات ومعدات	٣٥٢٨	نفقات ايرادية مؤجلة
٣٥٢٤	وسائل نقل وانتقال		

القواعد الخاصة بالاهلاك :

حظى موضوع الاهلاك بجدل متعدد الجوانب بين الكتاب والمحاسبين ، ومن اهم جوانب هذا الجدل مناقشة التكلفة التاريخية كأساس لحساب الاهلاك وذلك فى ضوء الارتفاع المستمر لاسعار الاصول الثابتة وما يرتبط بذلك من مشكلة صيانة رأس المال معبرا عنه بطاقة انتاجية او قوة شرائية مستثمرة فى الوحدة الاقتصادية ، ولذلك ينادى كثير من الكتاب باستخدام التكلفة الاستبدالية او التكلفة التاريخية معدلة بالارقام القياسية للاسعار كأساس لحساب اقساط الاهلاك ، ويتفرع من ذلك مشكلة كيفية معالجة فروق الاهلاك فى حالة حسابه على أساس غير التكلفة التاريخية ، اضف الى ذلك وجود جوانب اخرى تتباين فيها وجهات النظر مثل طريقة حساب الاهلاك ومعدلاته وكيفية تقييده بالدفاتر . لذلك كان منطقيا ان يتناول النظام المحاسبى تلك الجوانب وغيرها بهدف وضع قواعد عامة تلتزم بتطبيقها وحدات القطاع العام ، ويمكن ابراز القواعد التى اخذ بها النظام المحاسبى بخصوص الاهلاك فى الجوانب التالية :

١ — أساس حساب الاهلاك .
٢ — تاريخ بدء الاهلاك .
٣ — طريقة حساب الاهلاك .
٥ — فروض معدلات الاهلاك .
٦ — الاصول المهلكة دفتريا والمستخدمة فى الانتاج .
٧ — الهلاك الطارىء للاصول الثابتة .
٨ — وضع الاصول الثابتة فى مجموعات .

اولا — اساس حساب الاهلاك :

اقر النظام المحاسبي الموحد التكلفة التاريخية كاساس لتحديد القيمة الخاضعة للاهلاك ، وتتمثل فى تكلفة الأصل حتى يكون صالحا للاستعمال ، ولا تتضمن تلك التكلفة أعباء التمويل من فوائد أو فروق عملة ، ولا تستبعد منها أية قيمة مقابل النفاية أو الخردة .

وبخصوص مشكلة ارتفاع اسعار الاصول الثابتة نص النظام على أنه من الضرورى تدبير الفرق بين التكلفة الاستبدالية والتكلفة التاريخية للاصل وذلك المحافظة على القوة الانتاجية للمال المستثمر بالوحدة ، ويعتبر مقابل فروق التكلفة الاستبدالية كاحتياطى عام عند توزيع الارباح ، ويظهر ضمن الاحتياطيات باسم « احتياطى ارتفاع اسعار الاصول حـ / ٢٢٦ » . ويتضح من ذلك ان النظام عالج مشكلة ارتفاع اسعار الأصول كما يلي :

١ — نص النظام على ضرورة تدبير فروق القيمة الاستبدالية دون أن يحدد كيفية ذلك ، ويجدر الاشارة فى هذا الصدد الى أن القرار الوزارى رقم ٩٥٨ لسنة ١٩٦٧ ينص على تجنيب ٥٪ من صافى الربح لتكوين احتياطى ارتفاع اسعار الاصول الثابتة .

٢ — اتبع النظام اساس التكلفة التاريخية عند حساب اقساط اهلاك الاصول كبند من بنود الاستخدامات مع معالجة فروق القيم الاستبدالية كتوزيع أو تصرف فى الفائض ، الامر الذى يترتب عليه اهمال المحاسبة على هذه الفروق فى السنة التى تحقق فيها الوحدة خسارة صافية . ومن ثم فان النظام المحاسبى نظر الى مشكلة ارتفاع اسعار الاصول كمشكلة مالية يمكن حلها بتدبير اموال بحجز احتياطيات من الفائض القابل للتوزيع ، ولم ينظر الى المشكلة نظرة تكاليفية يتم حلها بحساب قسط الاهلاك على أساس التكلفة الاستبدالية .

ثانيا — تاريخ بدء الاهلاك :

ليس هناك اجماع بين المحاسبين بخصوص تاريخ بدء حساب الاهلاك ، اذ يرى البعض بداية حسابه من تاريخ نقل الملكية ، ولكن الاتجاه العام يقضى

بان العبرة فى هذا المجال هو تاريخ بدء الاستعمال . وتمشيا مع هذا الاتجاه نص النظام على أن يتحدد بدء حساب الاهلاك ببدء استخدام الاصل خلال الفترة المالية .

واذا بدء فى استخدام الاصل خلال فترة معينة يحسب لهذا الاصل اهلاك كامل عن الفترة (١) ، فاذا فرضنا ان الاصل بدء فى استخدامه فى ١/١٢/١٩٨١ وان معدل اهلاكه ١٠٪ سنويا يحسب له اهلاك كامل بمعدل ٥ر٢٪ عن الفترة من ١/١٠ الى نهاية ٣١/١٢/١٩٨١ .

وفى حالة استخدام (تشغيل) الاصل فى فترة التجارب يعالج الاهلاك كنفقة راسمالية ويحمل على حساب « نفقات ايرادية مؤجلة — تجارب بدء التشغيل » .

ثالثا — طريقة حساب الاهلاك :

تتعدد طرق حساب الاهلاك مثل طريقة القسط الثابت وطريقة القسط المتناقص وطريقة معدل ساعة الآلة وغير ذلك ، وليس هنا مجال لمناقشة هذه الطرق أو المفاضلة بينها ، ما يعنينا فى هذا الصدد ان نشير الى أن النظام اختار طريقة القسط الثابت فى حساب الاهلاك ، وقد راعى النظام عدم امكانية تطبيق هذه الطريقة فى جميع الاحوال فأشار الى ما يلى :

١ — **اهلاك الادوات الصغيرة** : من المعروف انه من الصعب عمليا تقدير عمر انتاجى لهذه الادوات بالاضافة الى عدم اهميتها النسبية ، لذلك سلك النظام تجاه هذه الاصول مسلكا عمليا اذ يقضى بتحميل حساب الاهلاك بما يصرف منها أولا بأول دون الانتظار لتخريدها على أن تراقب عهدة العمال من هذه الادوات بالجرد الفعلى والمطابقة على سجلات العهدة الشخصية التى تمسك لهذا الغرض .

٢ — **اهلاك المهمات** : اجاز النظام المحاسبى اهلاك المهمات باعادة تقديرها فى نهاية كل فترة محاسبية ، وتعرف المهمات بأنها الادوات اللازمة للانتاج (مثل قوالب الصب والسلندرات) والتى لا تعتبر من مجموعة الآلات ، ويتوقف العمر الانتاجى لهذه المهمات على مدى استعمالها فى الانتاج .

(١) انظر قاعدة تقسيم السنة المالية الى اربع فترات ربع سنوية فيما بعد عند مناقشة فروض معدلات الاهلاك .

رابعا – طريقة اثبات الاهلاك :

هناك طريقتان لاثبات الاهلاك بالدفاتر ، طبقا للطريقة الاولى يتم تخفيض تكلفة الاصل دوريا بأقساط الاهلاك ، فطبقا لها يتم قيد الاهلاك كما يلى :

من ح / اهلاك الاصل
الى ح / الاصل

ويوجه لهذه الطريقة ، التى يمكن ان يطلق عليها الطريقة المباشرة ، انتقادان رئيسيان :

١ – قسط الاهلاك – على احسن الفروض – قيمة تقديرية ، ومن ثم يفضل تراكمها فى حساب مستقل يمثل القيمة التقديرية للتناقص فى قيمة الاصل الثابت ، اى بعيدا عن حساب الاصل الذى يمثل التكلفة الفعلية من واقع المستندات .

٢ – تخفيض تكلفة الاصل بقيمة الاهلاك يؤدى الى صعوبات عملية عند تطبيق طريقة القسط الثابت المعبر عنه بنسبة مئوية من تكلفة الاصل ، اذ يستدعى الامر الرجوع فى كل سنة الى دفاتر السنوات التى تم فيها الاستحواذ على الاصول الثابتة للتعرف على التكلفة الأصلية .

وبناء على هذه الانتقادات يفضل اتباع الطريقة الثابتة التى يمكن ان يطلق عليها الطريقة غير المباشرة والتى تمثل الاتجاه المحاسبى الحديث فى تقييد الاهلاك وبمقتضاها يتم قيد الاهلاك كما يلى :

من ح / اهلاك الاصل
الى ح / مخصص اهلاك الاصل

وواضح أنه طبقا لهذه الطريقة يعكس حساب الاصل باستمرار تكلفته الاصلية بينما تتراكم اقساط الاهلاك فى حساب المخصص ، ولا يقفل حسابى الاصل والمخصص المرتبط به الا عند بيع الاصل او تخريده .

وقد ساير النظام المحاسبى الموحد الاتجاه المحاسبى الحديث اذ يقتضى باتباع الطريقة الثانية ، ولكن يلاحظ انه خالف القواعد المحاسبية فيما يختص بكيفية اظهار مخصصات الاهلاك فى الميزانية ، اذ تقضى تلك القواعد باظهار هذه المخصصات مطروحة من الاصول الثابتة المتعلقة بها على اساس انها تمثل قيمة النقص فى هذه الاصول ، بينما يقضى النظام باظهار المخصصات فى جانب الخصوم بناء على النظرة الاقتصادية لها وهى اعتبارها مصدرا من مصادر التمويل الذاتى .

خامسا — فروض معدلات الاهلاك :

حدد النظام المحاسبي معدلات لاهلاك الاصول الثابتة أوردها فى الملحق رقم (١) وقد أعدت هذه المعدلات على أساس الفروض الآتية :

١ — عدد أيام العمل فى السنة ٣٠٠ يوم فأقل .

٢ — مدة التشغيل اليومى وردية واحدة .

٣ — الاصول الثابتة مشتراه جديدة .

ويراعى تقسيم السنة المالية الى أربع فترات ربع سنوية تحمل كل فترة بحصتها فى الاهلاك السنوى ، وهذا التقسيم يجعل من تطبيق الفرض الاول أن « عدد أيام العمل فى الفترة الربع سنوية ٧٥ يوما فاقل » .

وعند التطبيق العملى للفروض التى حسبت على أساسها معدلات الاهلاك تصادفنا الحالات الآتية :

١ — الاصول التى لا تعمل اطلاقا خلال الفترة الربع سنوية : من المعروف أن هذه الاصول تتعرض للتقادم ، وقد قرر النظام المحاسبى بخصوصها قاعدة حكمية تقضى باهلاكها بمعدل ٥٠٪ من معدلات الاهلاك ، وواضح أن هذه القاعدة تفترض أن نصف الاهلاك يرجع الى ظاهرة التقادم والنصف الآخر مرجعه الاستعمال .

أما اذا استخدم الاصل اى مدة خلال الفترة الربع سنوية فيحسب عنها معدل اهلاك بالكامل .

ولايضاح ذلك نفرض أصل معين معدل اهلاكه ٢٠٪ سنويا ، ولاعتبارات موسمية لم يستخدم اطلاقا فى الفترة الاولى والثالثة بينما استخدم لمدة ثلاثين وخمسين يوما فى الفترتين الثانية والرابعة على التوالى ، فيحسب معدل اهلاك الاصل عن كل فترة وسنويا كما يلى :

الفترة الأولى (٥٠٪ اهلاك)	= ٢٠٪ × ¼ × ٥٠٪ = ٢٫٥٪
الفترة الثانية (اهلاك كامل)	= ٢٠٪ × ¼ = ٥٪
الفترة الثالثة (٥٠٪ اهلاك)	= ٢٠٪ × ¼ × ٥٠٪ = ٢٫٥٪
الفترة الرابعة (اهلاك كامل)	= ٢٠٪ × ¼ = ٥٪
الاهلاك عن السنة	١٥٪

٢ – الاصول التى تم تشغيلها اكثر من ٧٥ يوم خلال الفترة الربع سنوية او التى يزيد تشغيلها اليومى عن وردية واحدة : من المتعين فى هذه الحالة زيادة معدلات الاهلاك لان حجم التشغيل او الاستعمال زاد عن الفروض التى بنيت عليها هذه المعدلات .

واذا استرجعنا الى الاذهان القاعدة الحكمية التى تفترض أن نصف معدل الاهلاك يغطى عنصر التقادم والنصف الآخر يغطى عنصر الاستعمال فالرأى أن تقتصر الزيادة على عنصر الاستعمال ، ولايضاح ذلك نفرض ان معدل الاهلاك السنوى لاصل ثابت هو « م » ، وأنه قد تم تشغيل الاصل ورديتين خلال فترة ربع سنوية فان معدل الاهلاك عن هذه الفترة .

$$= \frac{م}{٤} \times ٥٠\% + \frac{م}{٤} \times ٥٠\% \times \frac{\text{ورديتين}}{\text{وردية}}$$

$$= \frac{م}{٤} \times ١٥٠\%$$

واذا فرض أنه قد تم تشغيل الاصل لمدة ٩٠ يوم خلال الفترة الربع سنوية فان معدل الاهلاك عن هذه الفترة

$$= \frac{م}{٤} \times ٥٠\% + \frac{م}{٤} \times ٥٠\% \times \frac{\text{٩٠ يوم}}{\text{٧٥ يوم}}$$

$$= \frac{م}{٤} + \frac{م}{٤} \times ٥٠\% \times \frac{\text{١٥ يوم}}{\text{٧٥ يوم}}$$

$$= \frac{م}{٤} \left(١ + ٥٠\% \times \frac{١٥}{٧٥} \right)$$

٣ – الاصول المشتراه قديمة : طبقا للتعديل الذى ادخله الجهاز المركزى للمحاسبات يحسب لهذه الاصول معدلات اهلاك على اساس ١٥٠٪ من معدلات اهلاك الاصول المشتراه جديد ، ويلاحظ أن هذه القاعدة تفترض ان النزعة المركزية للاعمار الانتاجية للاصول القديمة تعادل ثلثى أعمار الاصول الجديدة (١) .

---

(١) قبل هذا التعديل كان النظام المحاسبى يقضى بان تحسب معدلات الاهلاك للاصول المشتراة قديمة على اساس مثلى معدل اهلاك الاصول المشتراة جديدة ، وهذا مبنى على افتراض ان النزعة المركزية للاعمار الانتاجية للاصول القديمة تعادل نصفها بالنسبة للاصول الجديدة .

سادسا ــ الاصول المهلكة دفتريا والمستخدمة فى الانتاج :

واضح ان هذا الوضع يثير مشكلة ذو جانبين ، الجانب الاول أن هذه الاصول تؤدى خدمات لنشاط الوحدة الاقتصادية ، ومن ثم يتعين حساب مقابل لهذه الخدمات ضمن الاستخدامات ، والجانب الثانى انه يتعين الا يتراكم فى حساب مخصص الاهلاك قيمة أكبر من القيمة الخاضعة للاهلاك ، وعلاجا لهذه المشكلة يقضى النظام المحاسبى وتعديلاته بما يلى :

١ ــ يستمر حساب قسط الاهلاك لهذه الاصول بنسبة ٥٠٪ من قيمة القسط ، ويستثنى من ذلك الاصول المخصصة لمراكز الانتاج فى الوحدات الاقتصادية التى تعمل بالتعدين أو الوحدات المتخصصة فى انتاج البترول او تكريره دون ما عداها من أصول المراكز الاخرى (خدمات انتاجية وتسويقية وادارية وتمويلية) اذ تطبق نسبة ٢٥٪ من قيمة القسط .

٢ ــ يراعى حساب النسبتين (٥٠٪ ، ٢٥٪) على اساس المعدل الاصلى للتشغيل لوردية واحدة مهما كانت ساعات التشغيل .

٣ ــ يقيد هذا الاهلاك لحساب « احتياطى ارتفاع اسعار الاصول ح / ٢٢٦ » .

سابعا ــ الهلاك الطارىء للاصل :

تغطى معدلات الاهلاك التقادم العادى اى المتوقع فى الظروف العادية ، فاذا نشأت ظروف تؤدى الى تقادم الاصل فان الخسارة التى تنجم عن ذلك تحمل على حسابات النتيجة (حساب « خسائر رأسمالية ــ ح / ٣٦٤ ») ، وذلك فى الفترة المالية التى تم خلالها التقادم غير المتوقع .

كما قد تهلك بعض الاصول الثابتة نتيجة حادث عرضى ، فتحمل الخسارة التى تنجم فى هذه الحالة على حسابات النتيجة فى السنة المالية التى وقع الحادث خلاله .

ويرتبط بموضوع الهلاك الطارىء حالة الانشاءات المعدة خصيصا لآلات معينة بحيث لا تصلح هذه الانشاءات الا لهذا الغرض ، ولذلك تخضع هذه الانشاءات لقواعد الاهلاك الخاصة بالآلات ، فاذا رفعت الآلات اعتبرت القيمة غير المهلكة للانشاءات خسارة تحمل على حسابات النتيجة عن السنة المالية التى تم خلالها رفع الآلات .

ثامنا ــ وضع الاصول الثابتة فى مجموعات :

راعى النظام المحاسبى ما قد يعترض تطبيق معدلات الاهلاك من صعوبات عملية لذلك اجاز النظام أن توضع الاصول الثابتة فى مجموعات أفقية او راسية

على ان تطبق قواعد الاهلاك على المجموعة بصرف النظر عن مكوناتها ، والمجموعة الافقية تعنى الاصول المتجانسة المتشابهة من حيث النوع مثل مجموعة محطة توليد الكهرباء ومجموعة آلات ورش الصيانة ، أما المجموعة الراسية فتعنى الاصول المكملة لبعضها البعض كخط انتاجي لسلعة او مجموعة سلع . وقد يتم التجميع على اساس جغرافى مثل مجموعة آلات منجم فى منطقة جغرافية معينة .

المعالجة المحاسبية للاهلاك :

يثبت الاهلاك دوريا كل فترة ربع سنوية ، ويتم ذلك بالقيد الآتى :

من ح / الاهلاك (مع التحليل حسب نوع الاصول)	٣٥٢
الى ح / مخصص الاهلاك (مع التحليل حسب نوع الاصول)	٢٣١

واذا كان الاهلاك خاصا بأصول تم اهلاكها دفتريا فيقيد كما يلى :

من ح / الاهلاك (مع التحليل حسب نوع الاصول)	٣٥٢
الى ح / احتياطى ارتفاع اسعار الاصول	٢٢٦

وبخصوص اهلاك الأدوات الصغيرة يقيد ما يصرف منها مباشرة على حساب الاهلاك دون انتظار لتخريدها ، ويتم ذلك بالقيد الآتى :

من ح / الاهلاك عدد وادوات	٣٥٢ ٣٥٢٥
الى ح / مخصص الاهلاك عدد وادوات	٢٣١ ٢٣١٥

تخريد وبيع الاصول الثابتة :

تقرر الوحدة الاقتصادية تخريد الاصل الثابت عندما يصبح غير صالح للاستعمال الاقتصادى ، وفى هذه الحالة يتم التأشير فى سجل الاصول الثابتة بما يفيد تخريد الاصل ، ثم تجرى القيود اللازمة لتنفيذ هذا التخريد .

١ ــ **اثبات قسط اهلاك الاصل المخرد :** بتطبيق قواعد الاهلاك يحسب للاصل قسط اهلاك عن الفترة الربع سنوية التى تم خلالها قرار التخريد ، ويثبت هذا القسط كما سبق أن بينا فى المبحث الخاص بالاهلاك .

٢ ــ **استخراج الرصيد الدفترى للاصل المخرد :** يستخرج هذا الرصيد

باقفال حساب مخصص الاهلاك المرتبط بهذا الاصل المخرد ، فاذا فرضنا ان الاصل المخرد متمثل فى آلات ومعدات يتم ذلك باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من ح / مخصص اهلاك	٤٣١
آلات ومعدات	٢٣١٣
الى ح / آلات ومعدات	١١٣

٣ ــ **ايداع الاصل المخرد بمخزن المخلفات :** قد يتم رفع الاصل وايداعه فى مخزن المخلفات ، وفى هذه الحالة تنشأ مشكلة محاسبية اذ لم يفرد بالدليل المحاسبى حساب خاص لمخلفات الاصول المخردة مع قصر حساب مخزن المخلفات على اثبات حركة مخلفات الانتاج والمشتريات ، الا انه من الناحية العملية يقيد ايداع مخلفات الاصول الثابتة بجعل حساب مخزن المخلفات مدينا ، ونحن نؤيد هذا المسلك العملى للرقابة على حركة مخزن المخلفات لحين تخصيص حساب لذلك بالدليل المحاسبى ، وطبقا لذلك يقيد ايداع القيمة الدفترية للاصل المخرد باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من ح / مخزن المخلفات	١٣١٥
الى ح / آلات ومعدات	١١٣

واذا كان الاصل المخرد قد تم اهلاكه دفتريا ، فلا يكون هناك محل لاجراء القيد السابق ، وتراقب مخلفات هذا الاصل بالمخزن بأسلوب الرقابة الكمية .

اما اذا تم الابقاء على الاصل المخرد فى موقعه لحين البيع فتظل القيمة الدفترية منعكسة فى حساب الاصل ذاته لحين البيع ، ويكتفى فى هذه الحالة بالتأشير فى سجل الاصول الثابتة بما يفيد تخريده .

٤ ــ **بيع الاصل المخرد :** كما سبق ان بينا يتم توسيط حساب « مدينون مختلفون ــ مدينو بيع أصول » ، وتعالج ارباح (او خسائر) بيع مخلفات الاصل الثابت كأرباح (أو خسائر) راسمالية ، فبفرض بيع مخلفات الاصل بربح يكون القيد كما باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من ح / مدينون مختلفون	١٧١
مدينو بيع اصول	١٧١١
الى ح / مخزن المخلفات (١)	١٣١٥
الى ح / ارباح راسمالية	٤٤٢

(١) او الى ح / آلات ومعدات اذا كان الاصل لايزال فى موقعه .

وفى حالة بيع مخلفات الاصل بخسارة يكون القيد كما باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من ح / مدينون مختلفون مدينو بيع اصول	١٧١ ١٧١١
من ح / خسائر راسمالية	٣٦٤
الى ح / مخزن المخلفات (١)	١٣١٥

وفى كلتا الحالتين يقيد تحصيل ثمن البيع بجعل حساب « بنك تمويل النشاط الجارى » مدينا وحساب « مدينون مختلفون — مدينو بيع أصول » دائنا .

هذا ويلاحظ انه فى حالة بيع مخلفات الأصل السابق اهلاكه دفتريا ، كما هو الحال بالنسبة لمخلفات العدد والأدوات الصغيرة ، يعالج ثمن البيع كارباح رأسمالية ، فتثبت فاتورة البيع باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من ح / مدينون مختلفون مدينو بيع اصول	١٧١ ١٧١١
الى ح / ارباح راسمالية	٤٤٣

المثال الأول :

فيما يلى بعض البيانات المستخرجة من كشوف حساب أقساط الاهلاك عن الفترة من ١٩٨٢/٤/١ الى ١٩٨٢/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

بيان الأصل	تكلفة الأصل	معدل الاهلاك (٢)	ملاحظات
مبانى وانشاءات	١٠٠٠٠٠	٤ ٪	
آلات ومعدات	٢٠٠٠٠٠	١٠٪	مشتراه قديمة
وسائل نقل وانتقال	٥٠٠٠٠	٢٠٪	سبق اهلاكها دفتريا
اثاث ومعدات مكاتب	١٦٠٠٠	١٢ر٥٪	مشتراه قديمة وسبق اهلاكها دفتريا

والمطلوب :

١ — بيان كيفية حساب أقساط الاهلاك عن الفترة .

٢ — قيد اثبات أقساط الاهلاك .

---

(١) أو الى ح / آلات ومعدات اذا كان الأصل لايزال فى موقعه .

(٢) كما هو وارد بملحق النظام المحاسبى الموحد .

اهلاك المبانى والانشاءات = ١٠٠٠٠٠ × ٤٪ × ¼ = ١٠٠٠
اهلاك الآلات والمعدات = ٢٠٠٠٠٠ × ١٠٪ × ¼ × ١٥٠٪ = ٧٥٠٠
اهلاك وسائل النقل والانتقال = ٥٠٠٠٠ × ٢٠٪ × ¼ × ٥٠٪ = ١٢٥٠
اهلاك الاثاث ومعدات المكاتب = ١٦٠٠٠ × ١٢½٪ × ¼ × ١٥٠٪ × ٥٠٪ = ٣٧٥

اجمـــــــالى ١٠١٢٥

منه	له	مساعد	بيان
١٠١٢٥			من ح / اهـــــلاك
		١٠٠٠	مبـــانى وانشـــاءات
		٧٥٠٠	آلات ومعـــدات
		١٢٥٠	وســائل نقل وانتقـــال
		٣٧٥	اثاث ومعـــدات مكاتب
	٨٥٠٠		الى ح / مخصص اهــلاك
		١٠٠٠	مبـــانى وانشـــاءات
		٧٥٠٠	آلات ومعـــدات
	١٦٢٥		الى ح / احتياطى ارتفاع اسعار الأصول
			(اهلاك الأصول عن الفترة من ٤/١ الى ٦/٣٠)

المثـــال الثانـــى :

فى ١٩٨١/١١/٣٠ تقـرر تخريد آلات ومعـــدات تكلفتهـــا ١٠٠٠٠ جنيـــه ، ورصيد مخصـــص الاهـــلاك الخاص بها حتى ١٩٨١/٩/٣٠ يبلـــغ ٩٠٠٠ جنيه ، واودعت المخلفات بالمخزن . وفى تاريخ لاحق بيعت هـــذه المخلفات بمبلغ ٥٢٥ جنيه تم تحصـيلها بشـيك .

فاذا علمت ان هذه الآلات مشتراة قديمة ، وان معـــدل اهـــلاك هـــذه الآلات بملحق النظام المحاسبى ١٠٪ سنويا ، فالمطلـــوب ما يلزم من قيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

معدل اهلاك الآلات عن الفترة من ١٠/١ الى ١١/٣٠

= ١٠٪ × ¼ × ١٥٠٪
= ٣٫٧٥٪

منه	له	مساعد	بيان
٣٧٥			من ح / اهلاك
		٣٧٥	آلات ومعدآت
	٣٧٥		الى ح / مخصص اهلاك
		٣٧٥	آلات ومعدات
			(قسط الاهلاك عن الفترة من ١٠/١ الى ١١/٣٠ بمعدل ٢٫٧٥٪)
٩٣٧٥			من ح / مخصص اهلاك
		٩٣٧٥	آلات ومعدات
	٩٣٧٥		الى ح / آلات ومعدات
			(اقفال مخصص الاهلاك الخاص بالاصل المخرد)
٦٢٥			من ح / مخزن المخلفات
	٦٢٥		الى ح / آلات ومعدات
			(ايداع مخلفات الآلات والمعدات المخردة بمخزن المخلفات ـ اشعار اضافة رقم ...)
٥٢٥			من ح / مدينون مختلفون
		٥٢٥	مدينو بيع أصول
١٠٠			من ح / خسائر راسمالية
	٦٢٥		الى ح / مخزن المخلفات
			(بيع مخلفات آلات ومعدات بفاتورة رقم ...)
٥٢٥			من ح / بنك تمويل النشاط الجارى
	٥٢٥		الى ح / مدينون مختلفون
		٥٢٥	مدينو بيع أصول
			(تحصيل ثمن بيع مخلفات آلات ومعدات بشيك رقم ...)

● ● ●

المبحـــث الثالـــث

الايجـــارات الفعليـــة

خصص النظام المحاسبى حســاب « الايجارات الفعلية د / ٣٥٣ » لاثبــات تكلفة ايجارات العقارات المســتحقة للغير .

تبويب الايجارات الفعليـــة :

طبقا لدليل المحاســبى تنقسم الايجارات الفعليــة الى الحسابات الفرعيــة الآتيـــة :

٣٥٣١ ٣٥٣٢	اراضى فضــــاء اراضى للاســـتعمال	٣٥٣٣	مبـــانى ســكنية ومخــازن وجراجات

القواعد الخاصـــة بالايجارات الفعلية :

١ ــ يقتصر هــذا الحســاب على ايجارات العقارات (أراضى ومبانى) فلا يتضـمن الايجارات المســتحقة للغير نظير استئجار اية أصــول ثابتــة أخرى اذ تحمل على حساب « مستلزمات خدمية ــ تأجير معــدات ووسائل نقل د / ٣٣٦ » ، وهذا يتمشى مع المفهوم الاقتصادى للايجارات .

٢ ــ توسيط حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مســتحقة ــ ايجارات مستحقة د / ٢٧٤٢ » .

المعالجة المحاســبية للايجارات الفعلية :

تتم المعالجة المحاسبية للايجارات الفعلية طبقا للقواعد السابقة ، فعلى سبيل المثال اذا استحق ايجار مخازن يثبت قيد الاستحقاق باذن التوجيه الآتى :

من د / ايجـــارات فعليـــة	٣٥٣
الى د / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ايجـــارات مســـتحقة	٢٧٤ ٢٧٤٢

ويثبت قيد الســـداد باذن التوجيه الآتى :

من د / مصروفات جارية وتخصيصية مســتحقة ايجـارات مســـتحقة	٢٧٤ ٢٧٤٢
الى د / بنك تمويل النشـــاط الجارى	١٨٢١

تسوية الايجارات الفعلية فى نهاية الفترة المحاسبية :

تقيد الايجارات المستحقة طبقا للقاعدة العامة وهى توسيط حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ــ ايجارات مستحقة حـ / ٢٧٤٢ » . أما الايجارات المقدمة فيتم قيدها على حساب « الارصدة المدينة الاخرى حـ / ١٧٢ » فاذا فرضنا وجود ايجار مخازن مقدم تتم التسوية باذن التوجيه الآتى :

١٧٢	من حـ / الارصدة المدينة الاخرى
× ×	ايجار مخازن مقدم
٣٥٢	الى حـ / ايجارات فعلية

وبذلك تظهر الايجارات المقدمة فى الميزانية ضمن رصيد حساب « الارصدة المدينة الاخرى » ، وفى بداية العام تتم التسوية العكسية باذن التوجيه الآتى :

٣٥٢	من حـ / ايجارات فعلية
١٧٢	الى حـ / الارصدة المدينة الاخرى
× ×	ايجار مخازن مقدم



المبحث الرابع

فرق الايجار المحسوب

كثيرا ما تزاول الوحدات الاقتصادية نشاطها فى عقارات مملوكة لها ، وفى هذه الحالة تظهر اعباء هذه العقارات متمثلة على الاخص فى الاهلاك ضمن المصروفات التحويلية الجارية ، فلتوفير البيانات اللازمة التى تمكن المحاسب القومى من حساب عناصر القيمة المضافة استلزم النظام المحاسبى حساب فرق الايجار للعقارات المملوكة .

ويمكن تبرير حساب فرق الايجار على أساس أنه تطبيق محاسبى لمفهوم اقتصادى وهو « تكلفة الفرصة البديلة » فهذا الفرق يعتبر من بنود « الاستخدامات المحسوبة » التى تمكن من تقييم الاداء واجراء المقارنات بين نتائج النشاط الجارى للوحدات المتماثلة على أساس موضوعى أى غير متأثر بملكية أو عدم ملكية هذه الوحدات للعقارات التى تستخدمها فى ممارسة نشاطها .

وتحقيقا لذلك اشتمل الدليل المحاسبى على حسابين متقابلين لفرق الايجار هما :

١ ــ **فرق الايجار المحسوب د / ٣٥٤ :** وهو من حسابات الاستخدامات المحسوبة استكمالا للقيمة الايجارية فى حالة تملك الوحدة للعقارات التى تستخدمها لمباشرة نشاطها ، اذ أن هذه القيمة الايجارية هى التعبير الموضوعى لخدمة هذه العقارات لنشاط الوحدة ، وهذا يفسر التكييف المحاسبى لحساب ٣٥٤ بالدليل المحاسبى كأحد الاستخدامات المرتبطة بالنشاط الجارى ضمن مجموعة المصروفات التحويلية الجارية .

٢ ــ **فرق الايجار المحسوب د / ٤٤٧ :** وهو من حسابات الموارد تعبيرا عن الايراد المحسوب للوحدة الاقتصادية نتيجة لتملكها للعقارات التى تزاول فيها نشاطها وهذا يفسر التكييف المحاسبى لحساب ٤٤٧ كأحد الموارد غير المرتبطة بالنشاط الجارى ضمن مجموعة الايرادات التحويلية .

كيفية حساب فرق الايجار :

عرف النظام المحاسبى فرق الايجار المحسوب فى أنه يتمثل فى الفرق بين القيمة الايجارية والعقارية للمبانى والمنشآت التى تمتلكها الوحدة كما لو كانت مؤجرة من الغير وقيمة اهلاك المبانى طبقا لمعدلات الاهلاك التى تحسبها الوحدة على تكلفة مبانيها . ومن هذا التعريف يتضح أن حساب هذا الفرق يستلزم :

١ ــ معرفة القيم الايجارية للعقارات التى تملكها الوحدة .

٢ ــ حصر اهلاك هذه العقارات من الدفاتر .

٣ ــ يكون الفرق معادلا للفرق بين القيم الايجارية للعقارات واهلاكها .

ولم يحدد النظام كيفية حساب القيم الايجارية ، وفى هذا الصدد يقترح ما يلى :

١ ــ بالنسبة للاراضى الزراعية تتخذ ضريبة الاطيان اساسا لتقدير القيمة الايجارية .

٢ ــ بالنسبة للمبانى يتم تحديد القيمة الايجارية طبقا للقواعد التى تتضمنها القوانين التى تنظم العلاقة بين المالك والمستأجر .

اهداف حساب فرق الايجار :

من العرض السابق يتضح أن الاهداف الرئيسية المبتغاة من حساب فرق الايجار يمكن تخليصها فيما يلى :

١ ــ توفير البيانات اللازمة للمحاسب القومى لتحديد عناصر القيمة المضافة ، فهذا الفرق يعتبر استكمالا للقيمة الايجارية فى حالة تملك الوحدة للعقارات التى تستخدمها لمباشرة نشاطها .

٢ ـ تقييم الاداء واجراء المقارنات بين نتائج النشاط الجارى للوحدات المتماثلة على أساس موضوعى ، ويلاحظ بهذا الخصوص أن حساب « فرق الايجار المحسوب حـ / ٣٥٤ » يظهر فى المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية ، وبذلك يكون رصيد هذه المرحلة أى « فائض العمليات الجارية » مقياسا موضوعيا لاداء الوحدة لعدم تأثره بواقعة ملكية أو عدم ملكية الوحدات لعقاراتها .

المعالجة المحاسبية لفرق الايجار المحسوب :

١ ـ اثبات فرق الايجار المحسوب :

من هـ / فرق الايجار المحسوب	٣٥٤
الى هـ / فرق الايجار المحسوب	٤٤٧

٢ ـ اقفال حـ / ٣٥٤ واظهاره فى المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية :

من هـ / العمليات الجارية	٢٨١
الى هـ / فرق الايجار المحسوب	٣٥٤

٣ ـ اقفال حـ / ٤٤٧ واظهاره فى المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية :

من هـ / فرق الايجار المحسوب	٤٤٧
الى هـ / العمليات الجارية	٢٨١



المبحث الخامس

الفوائد المحلية والخارجية

يستحق على الوحدة فوائد مقابل اقتراض اموال الغير ، فاذا كانت هذه الاموال محلية قيدت الفوائد المستحقة على حساب « فوائد محلية حـ / ٣٥٥ » ، أما الفوائد المستحقة على الاموال المقترضة من الخارج فتقيد على حساب « فوائد خارجية حـ / ٣٥٦ » .

القواعد الخاصة بالفوائد :

يتعين توسيط حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ـ فوائد مستحقة حـ / ٢٧٤٣ » ، وذلك بالنسبة لكل من الفوائد المحلية والخارجية .

المعالجة المحاسبية للفوائد :

طبقا لذلك تتم المعالجة المحاسبية للفوائد ، فعلى سبيل المثال اذا استحقت فوائد محلية يثبت قيد الاستحقاق باذن التوجيه الآتى :

من ح / فوائد محلية	٣٥٥
الى ح / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
فوائد مستحقة	٢٧٤٣

ويثبت قيد السداد باذن التوجيه الآتى :

من ح / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
فوائد مستحقة	٢٧٤٣
الى ح / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

تسوية الفوائد فى نهاية الفترة المحاسبية :

يتم تسوية الفوائد المستحقة بتوسيط حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ـ فوائد مستحقة ح / ٢٧٤٣ » ، اما الفوائد المقدمة (ان وجدت) فيتم تسويتها باستخدام حساب « الارصدة المدينة الاخرى ح / ١٧٢ » .



المبحث السادس

فرق الفوائد المحسوبة

مفهوم فرق الفوائد :

قد تختلف مصادر التمويل للوحدة الاقتصادية من فترة لأخرى ، كما تختلف هذه المصادر من وحدة اقتصادية لأخرى ، لذلك استلزم النظام المحاسبى حساب فرق الفوائد توفيرا للبيانات التى تحقق القياس الموضوعى لعناصر القيمة المضافة .

وتحقيقا لذلك اشتمل الدليل المحاسبى على حسابين متقابلين لفرق الفوائد هما :

١ ـ **فرق الفوائد المحسوبة ح / ٣٥٧ :** وهو من حسابات الاستخدامات المحسوبة استكمالا للفوائد المحسوبة على المال المستثمر فى نشاط الوحدة الاقتصادية ، وهذا يفسر التكييف المحاسبى لحساب ٣٥٧ بالدليل المحاسبى كأحد الاستخدامات المرتبطة بالنشاط الجارى ضمن مجموعة المصروفات التحويلية الجارية .

٢ ــ فرق الفوائد المحسوبة هـ / ٤٤٨ : وهو من حسابات الموارد تعبيراً عن الايراد المحسوب للوحدة الاقتصادية نتيجة لتخطيط مصادر تمويلها بشكل يجعل الفوائد الفعلية تقل عن الفوائد المحسوبة على المال المستثمر ، وهذا يفسر التكييف المحاسبى لحساب ٤٤٨ كأحد الموارد غير المرتبطة بالنشاط الجارى ضمن مجموعة الايرادات التحويلية .

كيفية حساب فرق الفوائد :

يتمثل هذا الحساب فى الفرق بين الفائدة على المال المستثمر وفقا لمعدل الاقتراض الذى تحدده وزارة الخزانة وقيمة الفوائد المحلية والخارجية المستحقة الدفع مقابل اقتراض اموال الغير والداخلة ضمن المال المستثمر ، ويراعى عند حساب الفوائد على المال المستثمر عدم تكرار قيمة المبانى والانشاءات التى تدر لها ايجار محسوب .

ومن هذا التعريف يتضح ان حساب الفرق يستلزم اتباع الخطوات الآتية :

١ ــ تحديد المال المستثمر طبقا للمفهوم الوارد بالنظام المحاسبى .

٢ ــ تخفيض المال المستثمر بقيمة المبانى والانشاءات المملوكة للوحدة والتى تدر لها ايجار محسوب منعا للازدواج .

٣ ــ حساب الفائدة على صافى المال المستثمر (اى بعد التخفيض السابق) بمعدل ١١٪ وهو المعدل الذى حددته وزارة المالية اخيرا .

٤ ــ تحديد الفوائد المحلية والخارجية المستحقة الدفع للغير عن الجزء المقترض من المال المستثمر ، وذلك بتحليل حسابى « فوائد محلية د / ٣٥٥ » و « فوائد خارجية د / ٣٥٦ » .

٥ ــ يكون فرق الفوائد المحسوبة معادلا للفرق بين الفوائد المحسوبة على صافى المال المستثمر والفوائد المستحقة الدفع للغير عن الجزء المقترض من المال المستثمر .

وقد أورد النظام المحاسبى تعريفين للمال المستثمر ، التعريف الأول يرتكز على موارد المال المستثمر بينما يرتكز التعريف الثانى على استخدامات هذه الموارد .

وطبقا للتعريف الأول يتم تحديد المال المستثمر كما يلى :

راس المال المدفوع		×
الاحتياطيات بما فى ذلك الاحتياطيات المجنبة من ارباح العام	×	
- احتياطى يستثمر فى سندات حكومية	×	
		×
الفائض غير الموزع		×
المخصصات التى لها طبيعة الاحتياطيات مثل مخصص الطوارئ		×
المخصصات المؤجلة		×
المخصصات المجمعة للاهلاك		×
القروض الطويلة الاجل		×
المستخدم فى تمويل توسعات الوحدة من :		×
تسهيلات ائتمانية	×	
ارصدة دائنة للبنوك	×	
قروض قصيرة الاجل محلية او اجنبية	×	
		×
		×
- خسائر مرحلة		×
المال المستثمر		×

وطبقا للتعريف الثانى يتم تحديد المال المستثمر كما يلى :

اصول ثابتة بالتكلفة الاصلية قبل الاهلاك		×
+ قيمة الفرق بين :		
مجموع الاصول المتداولة (مستبعدا منها مقابل احتياطى شراء سندات حكومية)	×	
مجموع الخصوم المتداولة (مستبعدا منها المستخدم من التسهيلات الائتمانية والارصدة الدائنة للبنوك والقروض قصيرة الاجل فى تمويل توسعات الوحدة)	×	
		×
المال المستثمر		×

وكمثال نفرض ان المال المستثمر ١٥٠٠٠٠٠ جنيه وتكلفة المبانى والانشاءات ٣٠٠٠٠٠ جنيه والفوائد المدفوعة والمستحقة للغير عن الجزء المقترض من المال المستثمر ٥٠٠٠٠ جنيه ، فيحسب فرق الفوائد كما يلى :

١٥٠٠٠٠	المــال المستثمر
٣٠٠٠٠	ـــ تكلفة المبانى والانشــاءات
١٢٠٠٠٠	الصــــافى
١٣٢٠٠٠	فائدة على الصافى بمعدل ١١٪
٥٠٠٠٠	ـــ فوائد مدفوعة ومستحقة
٨٢٠٠٠	فرق الفوائد المحسوبة

اهــداف حساب فــرق الفــوائد :

قياسا على ما قلناه بالنسبة لاهــداف حســـاب فرق الايجار فان الاهــداف الرئيسية المبتغاة من حساب فرق الفوائد يمكن تلخيصــها فيما يلى :

١ ـــ توفير البيانات اللازمة للمحاسب القومى لتحديد عناصر القيمة المضــافة اذ ان الفوائد هى عائد راس المال .

٢ ـــ تقييم الاداء واجــراء المقارنات بين نتائج النشـــاط الجارى للوحــدات المتماثلة على اســـاس موضوعى ، فحساب فرق الفوائد يؤدى الى تحييد تباين الهيكل التمويلى فى الوحدات الاقتصــادية .

المعالجة المحاسبية لفرق الفوائد المحسوبة :

١ ـــ اثبات فرق الفوائد المحسوبة :

من حـ / فرق الفــوائد المحســوبة	٣٥٧
الى هـ / فرق الفــوائد المحســوبة	٤٤٨

٢ ـــ **اقفال حسابى الفرق :** كما هو الحال بالنســبة لفرق الايجار المحســوب يقفل حسابى فرق الفوائد فى حساب العمليات الجارية على ان يظهر « حـ / ٣٥٧ » فى المرحلة الاولى بينما يظهر « حـ / ٤٤٨ » فى المرحلة الثانية .

المثــــال الاول :

ظهرت الارصــدة الآتيــة فى دفاتر احــدى الوحــدات الاقتصــادية فى نهاية ســنة مالية معينة (المبالغ بالجنيهات) :

٢٠٠٠٠ مبانى وانشــاءات ـــ ٥٠٠٠ اهــلاك مبانى وانشــاءات ـــ ١٢٠٠ ايجارات فعلية ـــ ٢١٥٠٠ فوائد محلية ـــ ١٤٠٠٠ فوائد خارجية .

فاذا علمت :

١ ــ القيمة الايجارية للمبانى والانشاءات تبلغ ١٤٠٠٠ جنيه .

٢ ــ المال المستثمر بالشركة يبلغ ١٢٠٠٠٠٠ جنيه .

٣ ــ بتحليل الفوائد المحلية والخارجية تبين أن الفوائد المستحقة للغير عن الجزء المقترض من المال المستثمر تبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

فالمطلوب :

١ ــ بيان كيفية حساب فرق الايجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة .
٢ ــ قيود اثبات الفرقين .

حساب فرق الايجار وفرق الفوائد

١٤٠٠٠	القيمة الايجارية للمبانى والانشاءات
٥٠٠٠	ــ اهلاك المبانى والانشاءات
٩٠٠٠	فرق الايجار المحسوب
١٢٠٠٠٠٠	المال المستثمر
٢٠٠٠٠٠	ــ تكلفة المبانى والانشاءات
١٠٠٠٠٠٠	الصافى
١١٠٠٠٠	فوائد محسوبة بمعدل ١١٪
٢٥٠٠٠	فوائد فعلية عن الجزء المقترض من المال المستثمر
٨٥٠٠٠	فرق الفوائد المحسوبة

اثبات فرق الايجار وفرق الفوائد

٩٠٠٠		من حـ / فرق الايجار المحسوب
٨٥٠٠٠		من حـ / فرق الفوائد المحسوبة
	٩٠٠٠	الى حـ / فرق الايجار المحسوب
	٨٥٠٠٠	الى حـ / فرق الفوائد المحسوبة

المثال الثانى :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام ، والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى .

اولا ـ باعت الشركة ما يلى :

١ ـ ١٠٠ وحدة من الانتاج التام صنف س بسعر ٥ جنيه للوحدة على الحساب لاحدى شركات القطاع العام ويشمل هذا السعر ٥٠٠ر٠ جنيه حصيلة الخزانة .

٢ ـ ١٥٠ وحدة من الانتاج السابق بنفس السعر على الحساب لاحدى المصالح الحكومية ، وفى تاريخ لاحق سددت هذه الجهة المستحق بشيك بعد حجز ٥ جنيه مقابل رسوم الدمغة على الصرفيات الحكومية .

ثانيا ـ اشترت الشركة ما يلى :

٣٠٠ وحدة من الخامات الرئيسية على الحساب من أحدى شركات القطاع العام بسعر ٢ جنيه للوحدة ويتضمن هذا السعر ١٠٠ر٠ جنيه رسم انتاج .

ثالثا ـ دفعت الشركة ما يلى :

١ ـ ٩٠٠ جنيه بشيك المستحق لوزارة الخزانة عن الحصيلة .

٢ ـ ٤٠ جنيه بشيك مقابل أيجار جراجات .

٣ ـ ٥٠ جنيه بشيك مقابل ايجار آلات كاتبة من احدى شركات القطاع الخاص .

٤ ـ ٦٠٠ جنيه بشيك قيمة الفائدة السنوية المستحقة عن قرض محلى .

رابعا ـ صرف للاستعمال أدوات صغيرة تكلفتها ٤٠ جنيه .

منه	لـه	مساعد	بيـان
٥٠٠			من هـ / عملاء ق . ع . اعمال
		٥٠٠	شركة ...
	٤٥٠		الى هـ / صافى مبيعات صنف س
		٤٥٠	اجمالى مبيعات
	٥٠		الى هـ / دائنون متنوعون
		٥٠	وزارة الخزانة ـ حصيلة الخزانة
			(فاتورة رقم ...)

منه	له	مساعد	بيان
٧٥٠			من حـ / عمــلاء ق . ع . خــدمات
		٧٥٠	مصــلحة ...
	٦٧٥		الى حـ / صــافى مبيعـات صنف س
		٦٧٥	اجمــالى مبيعــات
	٧٥		الى حـ / دائنـــون متنـــوعون
		٧٥	وزارة الخزانة ـ حصيلة الخزانة
			(فاتـــورة رقم ...)
٧٤٥			من حـ / بنك تمويل النشـــاط الجارى
٥			من حـ / ضرائب اخـــرى
	٧٥٠		الى حـ / عمـــلاء ق . ع . خـدمات
		٧٥٠	مصـــلحة ...
			(تسـديد المستحق على ... بشـيك رقم ...)
٦٠٠			من حـ / مخـزن الخـامات
	٦٠٠		الى حـ / موردو ق . ع . اعمـــال
		٦٠٠	شركة ...
			(شراء خامات رئيسـية بفاتورة رقم ...)
٩٠٠			من حـ / دائنـــون متنـــوعون
		٩٠٠	وزارة الخزانة ـ حصيلة الخزانة
	٩٠٠		الى حـ / بنك تمويل النشـــاط الجارى
			(سداد المستحق عن الحصـيلة بشـيك رقم ...)
٤٠			من حـ / ايجـارات فعليـة
	٤٠		الى حـ / م.ج.ت. مسـتحقة
		٤٠	ايجـارات مســتحقة
			(المســتحق عن ايجار الجراجات)
			من حـ / م.ج.ت. مســتحقة
٤٠		٤٠	ايجارات مســتحقة
	٤٠		الى حـ / بنك تمويل النشـاط الجارى
			(سـداد ايجار الجراجات بشـيك رقم ...)

منه	له	مساعد	بيان
٥٠			من ح / مستلزمات خدمية
		٥٠	تاجير معدات ووسائل نقل
	٥٠		الى ح / موردو ق . خاص
		٥٠	موردو ق . خاص ــ نقدا
			(المستحق عن ايجار وسائل النقل)
٥٠			من ح / موردو ق . خاص
		٥٠	موردو ق . خاص ــ نقدا
	٥٠		الى ح / بنك تمويل النشاط الجارى
			(سداد المستحق عن ايجار وسائل نقل بشيك رقم ...)
٦٠٠			من ح / فوائد محلية
	٦٠٠		الى ح / م.ج.ت. مستحقة
		٦٠٠	ايجارات مستحقة
			(استحقاق الفائدة عن قرض ...)
٦٠٠			من ح / م.ج.ت. مستحقة
		٦٠٠	فوائد مستحقة
	٦٠٠		الى ح / بنك تمويل النشاط الجارى
			(سداد الفوائد المستحقة بشيك رقم ...)
٤٠			من ح / الاهلاك
		٤٠	عدد وادوات
	٤٠		الى ح / مخصص الاهلاك
		٤٠	عدد وادوات
			(صرف ادوات صغيرة باذن صرف رقم ...)

المثال الثالث (تسوية الاستخدامات فى نهاية العام) :

بغرض اعداد الحسابات الختامية لاحدى شركات القطاع العام عن السنة المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ تجمعت البيانات الآتية ، والمطلوب اجراء ما يلزم من قيود تسوية .

١ ــ بلغت الرسوم الجمركية المستحقة عن المستلزمات السلعية المستوردة خلال العام ٢١٠٠ جنيه والرسوم عن المخزون منها اول العام وآخره ٢٥٠ جنيه و ٣٥٠ جنيه على التوالى .

٢ ــ بلغت رسوم الانتاج المستحقة عن المستلزمات السلعية المشتراة خلال العام ٤٠٠ جنيه ، والرسوم عن المخزون منها اول العام وآخره ٣٠ جنيه و ٢٠ جنيه على التوالى .

٣ ــ بلغت فروق مكافأة ترك الخدمة المستحقة لبعض العاملين عن السنة الحالية ٢٠٠ جنيه .

٤ ــ تقيد الشركة أقساط الاهلاك كل ثلاث شهور وكانت الاقساط الخاصة بالثلاث أشهر الاخيرة ٢٠٠ جنيه اهلاك مبانى وانشاءات ــ ٩٠٠ جنيه اهلاك آلات ومعدات (منها ١٠٠ جنيه خاصة بآلات تم اهلاكها دفتريا) ــ ٢٠٠ جنيه اهلاك وسائل نقل وانتقال (منها ٥٠ جنيه خاصة بسيارات تم اهلاكها دفتريا) ــ ٥٠ جنيه اهلاك عدد وادوات ــ ٨٠ جنيه اهلاك اثاث ومعدات مكاتب .

٥ ــ تم تخريد ادوات صغيرة تكلفتها ٢٠ جنيه ولم يقيد ذلك بالدفاتر علما بان الوحدة سبق ان اهلكتها بالكامل وقت الصرف .

٦ ــ تبين أن هناك مقدمات ومستحقات كما يلى : ٢٠ جنيه ايجار وسائل نقل مقدم ــ ٨٠ جنيه ايجار مخازن مقدم ــ ٧٠ جنيه مستحق عن صيانة الآلات الكاتبة لشركة من شركات القطاع الخاص ــ ٢٠٠ جنيه فوائد مستحقة عن قروض محلية .

٧ ــ بلغ فرق الايجار المحسوب ٤٠٠ جنيه وفرق الفوائد المحسوبة ٢٨٠٠ جنيه .

٨ ــ تقوم الشركة بتسوية تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية كل ثلاث شهور وقد تبين ان تكاليف هذه المراكز فى تلك الفترة : ١٠٠ جنيه أجور نقدية ــ ١٠ جنيه مزايا عينية ــ ٢٥ جنيه مساهمة الوحدة فى التأمينات الاجتماعية ــ ٤٠ جنيه مستلزمات سلعية ــ ٣٠ جنيه مستلزمات خدمية ــ ٧٠ جنيه مصروفات تحويلية جارية (١٠ جنيه اهلاك و ٦٠ جنيه ايجارات) .

هذا علما بأن ما سبق ان خصم من أجور العاملين مساهمة فى تكاليف هذه الخدمات بلغ ٢٠٠ جنيه .

منـه	لـه	مساعد	بيـان
٢٠٠٠			من هـ / رسوم جمركية عن المستخدم
٤١٠			من هـ / رسوم انتاج عن المستخدم
	٢٤١٠		الى هـ / مستلزمات سلعية
			(الرسوم عن المستلزمات المستخدمة)
٢٠٠			من هـ / تامينات اجتماعية
	٢٠٠		الى هـ / دائنون متنوعون
		٢٠٠	الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية ــ مقابل مكافاة ترك الخدمة
			(فروق مكافاة ترك الخدمة عن السنة الحالية)
١٤٢٠			من هـ / الاهلاك
		٢٠٠	مباني وانشاءات
		٩٠٠	آلات ومعدات
		٢٠٠	وسائل نقل وانتقال
		٥٠	عدد وادوات
		٨٠	اثاث ومعدات ومكاتب
	١٢٨٠		الى هـ / مخصص اهلاك
		٢٠٠	مباني وانشاءات
		٨٠٠	الآت ومعدات
		١٥٠	وسائل نقل وانتقال
		٥٠	عدد وادوات
		٨٠	اثاث ومعدات مكاتب
	١٥٠		الى هـ / احتياطى ارتفاع أسعار الاصول
			(اقساط الاهلاك عن الثلاث اشهر الاخيرة)
٢٠			من هـ / مخصص اهلاك
		٢٠	عدد وأدوات
	٢٠		الى هـ / عدد وادوات
			(تخريد ادوات صغيرة)

منه	له	مساعد	بيان
١٠٠			من هـ / الارصدة المدينة الاخرى
		٢٠	تاجير وسائل نقل مقدم
		٨٠	ايجار مخازن مقدم
	٢٠		الى هـ / مستلزمات خدمية
		٢٠	تاجير معدات ووسائل نقل
	٨٠		الى هـ / ايجارات فعلية
			(النفقات المدفوعة مقدما)
٧٠			من هـ / مستلزمات خدمية
		٧٠	مصروفات صيانة
٢٠٠			من هـ / فوائد محلية
	٧٠		الى هـ / موردو ق . خاص
		٧٠	شركة ...
	٢٠٠		الى هـ / م.ج.ت. مستحقة
		٢٠٠	فوائد مستحقة
			(النفقات المستحقة فى نهاية العام)
٤٠٠			من هـ / فرق الايجار المحسوب
٢٨٠٠			من هـ / فرق الفوائد المحسوبة
	٤٠٠		الى هـ / فرق الايجار المحسوب
	٢٨٠٠		الى هـ / فرق الفوائد المحسوبة
			(اثبات فرق الايجار وفرق الفوائد)
٦٣٥			من هـ / مزايا عينية
	١٠٠		الى هـ / اجور نقدية
	١٠		الى هـ / مزايا عينية
	٢٥		الى هـ / تامينات اجتماعية
	٤٠٠		الى هـ / مستلزمات سلعية
	٣٠		الى هـ / مستلزمات خدمية
	١٠		الى هـ / اهلاك
	٦٠		الى هـ / ايجارات فعلية
			(تكلفة مراكز الخدمات الاجتماعية عن الثلاث اشهر الاخيرة)

منه	له	مساعد	بيـــان
٢٠٠			من حـ / ارصـدة دائنـة متنـوعة
		٢٠٠	مساهمة العاملين المزايا
	٢٠٠		الى حـ / مـــزايا عينيـــة
			(تخفيض المزايا العينية بحصيلة مساهمة العاملين)

• • •

الفصل السادس

التحويلات الجارية التخصيصية

يقصد بالتحويلات الجارية التخصيصية الاعباء التى تتحملها الوحدة وغير مرتبطة بنشاطها ولا تحصل فى مقابلها على سلع او خدمات ، وبذلك فهى لا تدخل ضمن تكلفة الانتاج على مستوى الوحدة او على المستوى القومى ، فتظهر فى المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية على مستوى الوحدة ، كما تظهر فى « حساب التخصيص » على المستوى القومى . وتنقسم هذه التحويلات الى الحسابات المساعدة الآتية :

رقم الدليل	الحساب المساعد	رقم الدليل	الحساب المساعد
٣٦١	تبرعات	٣٦٦	ديون معدومة
٣٦٢	اعانات للغير	٣٦٧	مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك)
٣٦٣	تعويضات وغرامات		
٣٦٤	خسائر راسمالية	٣٦٨	ضرائب عقارية
٣٦٥	مصروفات سنوات سابقة	٣٦٩	ضرائب دخلية

وبسبب اختلاف طبيعة هذه الحسابات وما يترتب على ذلك من اختلاف المعالجة المحاسبية نقسمها الى المجموعات الآتية :

١ ــ أعباء يتم دفعها نقدا ومن ثم تؤثر على الموازنة النقدية ، ومن حيث طبيعة الحساب الذى يتم توسيطه تنقسم هذه المجموعة الى :

أ) اعباء يتم بخصوصها توسيط حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة » وتشمل حسابات « تبرعات » و « اعانات للغير » و « تعويضات وغرامات » و « مصروفات سنوات سابقة » .

ب) أعباء تمثل ضرائب مباشرة تتحملها الوحدة وتشمل حسابات « ضرائب عقارية » و « ضرائب دخلية » ، ويتم بخصوصها توسيط حساب « دائنون متنوعون ــ مصلحة الضرائب د / ٢٦٣٢ » .

٢ ــ خسائر تنتج من البيع العرضى للاصول الثابتة والاستثمارات المالية وتنعكس هذه الخسائر فى حساب « خسائر راسمالية » .

٣ ــ أعباء لا تؤثر على الموازنة النقدية لكونها تسويات غير نقدية وتشمل حسابات « ديون معدومة » و « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » .

وطبقا لهذا التقسيم للتحـويلات الجارية التخصيصية نقسـم هـذا الفصـل الى المباحث الآتيـة :

المبحث الأول	: التبرعـات والاعـانات والتعويضـات ومصروفات السـنوات السابقـة
المبحث الثانى	: الضـرائب العقـارية والدخليـة
المبحث الثالث	: الخسـائر الرأسـمالية
المبحث الرابع	: الديون المعـدومة والمخصصات بخـلاف مخصصات الاهـلاك

● ● ●

المبحـث الأول

التبرعات والاعانات والتعويضـات

ومصروفات السـنوات السابقـة

القـواعد الخاصة بهذه الحسابات :

ويتم بخصوصها توسـيط الحسـاب السابق ذكره وهو حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مسـتحقة د / ٢٧٤ » ، مـع تحليله الى حسـاباته الفرعيـة كما يلى :

الحسـاب الوسـيط	الاسـتخدامات
تبرعات واعانات مستحقة للغير ﻫ / ٢٧٤٤	تبرعات ﻫ / ٣٦١
تبرعات واعانات مستحقة للغير د / ٢٧٤٤	اعانات للغير ﻫ / ٣٦٢
تعويضـات وغرامات مستحقة ﻫ / ٢٧٤٥	تعويضـات وغرامات ﻫ / ٣٦٣
مصروفات سنوات سابقة مستحقة د / ٢٧٤٦	مصروفات سـنوات سابقة ﻫ / ٣٦٥

المعالجة المحاسـبية :

طبقا لذلك تتم المعالجة المحاسـبية لهذه الاسـتخدامات ، فاذا فرضـنا على سـبيل المثـال ان الوحـدة الاقتصـادية دفعت بشـيك تبرعا للغير يثبت قيـد الاستحقاق باذن التوجيه الآتى :

من ﻫ / تبرعـات	٣٦١
الى ﻫ / مصروفات جارية وتخصيصية مسـتحقة	٢٧٤
تبرعات واعانات مسـتحقة للغير	٢٧٤٤

ويثبت قيد السداد باذن التوجيه الآتى :

من هـ / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
تبرعات واعانات مستحقة للغير	٢٧٤٤
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

والحساب الذى يستدعى التعليق هو « مصروفات سنوات سابقة » ، فيدرج فى هذا الحساب المصروفات التى تخص سنوات سابقة ولم يسبق حسابها كمستحقات ضمن مصروفات هذه السنوات .

ولبيان طبيعة هذا الحساب نفرض انه فى أوائل السنة المالية وردت للوحدة الاقتصادية فاتورة اعلان من اتحاد الاذاعة والتليفزيون بمبلغ ٣٠٠ جنيه تخص السنة السابقة ، وبالفحص تبين أن هذه الفاتورة لم تقيد كمستحقات ضمن مصروفات تلك السنة ، وقد دفعت الوحدة قيمة الفاتورة بشيك ، فتكون القيود باذون التوجيه المحاسبى كما يلى :

منه	له	مساعد	بيان
٣٠٠			من هـ / مصروفات سنوات سابقة
	٣٠٠		الى هـ / م.ج.ت. مستحقة
		٣٠٠	مصروفات سنوات سابقة مستحقة
			(فاتورة رقم ... تخص السنة السابقة)
٣٠٠			من هـ / م.ج.ت. مستحقة
		٣٠٠	مصروفات سنوات سابقة مستحقة
	٣٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
			(سداد فاتورة رقم ... بشيك رقم ...)

وقد يكون المصروف غير نقدى ومن ثم لا اثر له على الموازنة النقدية ، وفى هذه الحالة لا يكون هناك محل لتوسيط حساب مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ، وكمثال نفرض انه فى أوائل السنة المالية تبين من فحص اهلاكات الفترة الاخيرة فى السنة الماضية انها تتضمن ٢٠٠٠ جنيه اهلاك سيارة مشتراة قديمة وان هذا الاهلاك حسب بالمعدلات الواردة بملحق النظام المحاسبى ، فيكون اذن التوجيه المحاسبى بتصحيح أو تسوية حساب مخصص الاهلاك كما يلى :

منه	له	مساعد	بيـــــان
١٠٠٠			من هـ / مصروفات سنوات سابقة
	١٠٠٠		الى هـ / مخصص اهلاك
		١٠٠٠	وسائل نقل وانتقال
			(تصحيح قيد رقم ... بتاريخ ...)

• • •

المبحـث الثـــانى
الضرائب العقارية والدخليـــة

حساب ٣٦٨ ــ ضرائب عقـارية :

وتتمثـل فى الضرائب، التى تتحملها الوحـدة على ما تملكه من اطيان ومبانى ، وتعالج محاسـبيا بتوسـيط حساب « مصـلحة الضرائب ــ ضرائب عقارية د / ٢٦٣٢٢٢ » ، وبذلك تكون قيود التوجيه المحاسبى كما يلى :

١ ــ قيـد الاسـتحقاق :

من د / ضرائب عقـارية	٣٦٨
الى د / دائنـــون متنــوعون	٢٦٣
مصلحة الضرائب ــ ضرائب عقارية	٢٦٣٢٢٢

٢ ــ قيـد السـداد :

من د / دائنـــون متنـــوعون	٢٦٣
مصلحة الضرائب ــ ضرائب عقـارية	٢٦٣٢٢٢
الى د / بنك تمويل النشاط الجـارى	١٨٢١

حساب ٣٦٩ ــ ضرائب دخليـــة :

يحمل هـذا الحســاب بضرائب الدخـل التى تدفعهـا أو تتحملها الوحـدة بحجزها عند المنبع .

١ ــ ضرائب دخليـة مدفـوعة : وتتمثـل فى ضريبـة أرباح العـام ، ويتم بخصـوصها توسيط حسـاب « مصـلحة الضرائب ــ ضرائب أرباح العـام د / ٢٦٣٢٢١ » ، فيقيـد اسـتحقاق هـذه الضرائب من واقع الاقـرار الضريبى باذن

التوجيــه الآتى :

من هـ / ضرائب دخليــة	٣٦٩
الى هـ / دائنــون متنــوعون	٢٦٣
مصـلحة الضرائب ـ ضرائب ارباح العام	٢٦٣٢٢١

ويقيد سـداد هذه الضرائب باذن التوجيه الآتى :

من هـ / دائنــون متنــوعون	٢٦٣
مصلحة الضرائب ـ ضرائب ارباح العـام	٢٦٣٢٢١
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجـارى	١٨٢١

٢ ـ **ضرائب دخليـة محجوزة عند المنبع** : وتتمثـل فى كل من ضريبـة القيم المنقـولة علـى ايرادات الأوراق المـالية والضريبـة على فـوائد الديون ، اذ أن اجـراءات تحصـيل هذه الضرائب تقضى بحجزها عند المنبع . وبالنسـبة لهـذه الضرائب تنتفى الحاجة لتوسيط حساب لعدم وجـود اثر نقـدى لها ومن ثم عـدم تأثر الموازنة النقدية بهذه الضرائب .

ولتوضيح كيفية معالجـة ذلك نفرض ان الوحـدة قبضت ١٣٥٠ جنيه ايرادا لاستثماراتها بعد خصـم ضريبة القيم المنقولة عند المنبع وقدرها ٦٥٠ جنيه ، فتكون القيود باذون التوجيه المحاسبى كما يلى :

منـه	لـه	مساعد	بيــان
١٣٥٠			من هـ / ا.ج.ت. مسـتحقة
		١٣٥٠	ا.ا. ماليـة مسـتحقة
٦٥٠			من هـ / ضرائب دخليـة
	٢٠٠٠		الى هـ ا.ا. ماليـة
			(استحقاق ايرادات الاوراق المالية)
١٣٥٠			من هـ / بنك تمويل النشاط الجـارى
	١٣٥٠		الى هـ / ا.ج.ت. مسـتحقة
		١٣٥٠	ا.ا. ماليـة مسـتحقة
			(تحصـيل ايرادات الاوراق الماليـة)

ويلاحظ ان هذه المعالجـة المحاسـبية تتفق مع ما يقضى به النظام وهو اثبات ايرادات الاوراق المالية بالقيمة الاجمالية .

وكمثال آخر نفرض انه استحق للوحـدة الاقتصـادية الفائدة السـنوية على اقراض قيمته ٢٠٠٠ جنيه بمعدل ٥٪ ، وحصلت الوحـدة الفوائد وقيمتها ٦٧ جنيه

بعد خصم الضريبة على فوائد الديون ، فتكون القيود باذون التوجيه المحاسبى كما يلى :

منه	له	مساعد	بيان
٦٧			من ه / ا.ج.ت. مستحقة
		٦٧	فوائد دائنة مستحقة
٣٣			من ه / ضرائب دخلية
	١٠٠		الى ه / فوائد دائنة
			(استحقاق الفوائد على اقراض ...)
٦٧			من ه / بنك تمويل النشاط الجارى
	٦٧		الى ه / ا.ج.ت. مستحقة
		٦٧	فوائد دائنة مستحقة
			(تحصيل الفوائد المستحقة)

ويلاحظ على هذه المعالجة المحاسبية ان حساب « الفوائد الدائنة ه / ٤٤١ » جعل دائنا بالفوائد الاجمالية اى قبل خصم الضرائب وذلك بالقياس على ما يقضى به النظام المحاسبى بخصوص معالجة ايرادات الاوراق المالية .



المبحث الثالث

الخسائر الرأسمالية

تعريف الخسائر الراسمالية :

هى الخسائر الناتجة عن البيع العرضى لاصل من الاصول الثابتة بأقل من قيمته الدفترية (التكلفة ــ مخصص الاهلاك) ، أو الناتجة عن بيع الاستثمارات المالية بأقل من تكلفتها اخذا فى الحسبان مخصص هبوط الاسعار الخاص بالاستثمارات المالية المباعة ان وجد .

المعالجة المحاسبية للخسائر الراسمالية :

يخضع بيع الاصول الثابتة والاستثمارات المالية لقاعدة أساسية وهى توسيط حساب « مدينون مختلفون ح / ١٧١ » مع تحليله بحسب الاحوال .

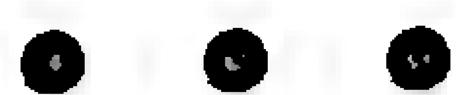
وقد سبق شرح المعالجة المحاسبية للارباح الراسمالية الناتجة من بيع اصل من الاصول الثابتة .

وكمثال للخسائر الراسمالية فى حالة بيع استثمارات مالية ، نفرض ان الوحدة الاقتصادية باعت أوراق مالية محلية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ، علما بان تكلفتها ٥٧٠٠ جنيه وانه سبق تكوين مخصص هبوط اسعار لهذه الاوراق المالية بمبلغ ٤٠٠ جنيه ، فيتم اثبات ذلك باذن التوجيه الآتى :

منه	له	مساعد	بيان
٥٠٠٠			من د / مدينون مختلفون
		٥٠٠٠	مدينو بيع اوراق مالية
٤٠٠			من د / مخصصات اخرى ــ مخصص ا . مالية
٣٠٠			من د / خسائر راسمالية
	٥٧٠٠		الى د / استثمارات فى أوراق محلية
			(بيع أوراق مالية محلية بفاتورة رقم ...)

ويقيد تحصيل ثمن بيع الاوراق المالية بجعل حساب « بنك تمويل النشاط الجارى » مدينا وحساب « مدينون مختلفون ــ مدينو بيع أوراق مالية » دائنا .

بالاضافة الى ذلك هناك اتجاه يرى تحميل حساب الخسائر الراسمالية بالخسائر الناتجة من بيع مستلزمات سلعية أو مخلفات ، اذ لم يخصص بالدليل المحاسبى حسابات خاصة لاثبات خسائر بيع المستلزمات السلعية والمخلفات على غرار ما اتبعه بالنسبة لارباحهما ، وسنعود لمناقشة ذلك عند التعرض للمعالجات المحاسبية للايرادات التحويلية فى الباب الخاص بحسابات الموارد .



المبحث الرابع
الديون المعدومة والمخصصات
بخلاف مخصصات الاهلاك

هذه الاعباء لا تؤثر على الموازنة النقدية لكونها تسويات غير نقدية ، ويتم اثباتها طبقا للعملية المتعلقة بها وهى اعدام دين او تكوين مخصص .

حساب ٣٦٦ ــ ديون معدومة :

وهى الديون التى انقطع الامل كلية فى تحصيلها . وهناك طرق مختلفة لمعالجة الديون المعدومة ولكن النظام المحاسبى رتب اسلوبا معينا لمعالجة هذه الديون . ولارتباط هذه المعالجة بمخصص الديون المشكوك فى تحصيلها نؤجل شرحها لحين شرح هذا المخصص فى المبحث الحالى .

حساب ٣٦٧ — مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك) :

طبقا لسمة « استقلال كل من حسابات الميزانية والنتيجة » (١) خصص الدليل المحاسبى حساب « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » لتكوين أو تعديل المخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك .

وبصفة عامة تنقسم المخصصات الى نوعين ، النوع الأول مخصصات تقييم اصول وتكون مقابل النقص المحتمل او المؤكد (ولا يمكن قياسه) فى قيم الاصول ، أما النوع الثانى فهو مخصصات التزامات وتكون لمقابلة التزامات متنازع عليها او محققة ولكن غير محدد قيمتها ، ومن ثم يخرج من اطار المخصصات الالتزامات أو الدائنية المحددة بصفة نهائية فتقيد مباشرة للحساب للدائن المختص مثل :

١ — فروق مكافاة ترك الخدمة فتقيد لحساب « الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية » كما سبق ان بينا .

٢ — الضريبة المستحقة على أرباح العام من واقع الاقرار الضريبى الذى تقدمه الوحدة فتقيد لحساب « مصلحة الضرائب » كما سبق أن بينا .

وقد بوب النظام المحاسبى المخصصات فى حسابات مساعدة هى « مخصص الاهلاك » و « مخصص الضرائب المتنازع عليها » و « مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها » و « مخصصات أخرى » ، وطبقا لما سبق أن بيناه من أن حساب « الاهلاك » يستخدم فى تكوين أو تعديل حساب « مخصصات الاهلاك » ، وطبقا لاوجه استخدام حساب « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » يتم تكوين أو تعديل المخصصات على اختلاف انواعها طبقا للعلاقات بالجدول الآتى :

مقابل المخصصات (حسابات نتيجة)	المخصصات (حسابات ميزانية)
ه / الاهلاك ه / ٣٥٢	ه / مخصص الاهلاك ه / ٢٣١
ه / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ه / ٣٦٧	ه / مخصص الضرائب المتنازع عليها ه / ٢٣٢ ه / مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ه / ٢٣٣ ه / مخصصات اخرى ه / ٢٣٤

ويلاحظ أن مقابل المخصصات من حسابات النتيجة (استخدامات) لذلك يتم اقفالها فى نهاية السنة المالية فى حساب العمليات الجارية ، أما المخصصات فهى من حسابات الميزانية (خصوم) وتختلف وجهات النظر بخصوص اظهارها فى الميزانية ، وبهذا الخصوص نورد التعليق الآتى :

(١) انظر صفحة (٣٣) من هذا الكتاب .

١ ـ تركز القواعد المحاسبية على سبب تكوين المخصصات ، وطبقا لذلك تظهر مخصصات الاصول مطروحة من الاصول المتعلقة بها بسبب كونها تمثل قيمة النقص فى هذه الاصول . أما مخصصات الالتزامات فتظهر فى جانب الخصوم بسبب كونها تمثل التزامات بالنسبة للوحدة الاقتصادية .

٢ ـ يقضى النظام المحاسبى الموحد باظهار جميع المخصصات فى جانب الخصوم بناء على النظرة الاقتصادية لها والتى تركز على نتيجة تكوين المخصصات وهى حبس أموال بالوحدة الاقتصادية كمصدر من مصادر التمويل الذاتى .

وقبل أن نخوض فى شرح المخصصات التى يتم تكوينها أو تعديلها باستخدام حساب « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » ، نورد فيما يلى بصفة عامة المعالجة المحاسبية لهذه المخصصات .

أ) تكوين المخصص أو تعديل رصيده بالزيادة :

من ح / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك	٣٦٧
الى ح / المخصص المعين	× ×

ب) تعديل رصيد المخصص بالنقص او الغائه :

من ح / المخصص المعين	× ×
الى ح / ايرادات سنوات سابقة	٤٤٤

ونورد فيما يلى شرح هذه المخصصات وهى « مخصص الضرائب المتنازع عليها » و « مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها » و « مخصصات أخرى » ، ونختتم ذلك بشرح « مخصص الصيانة » باعتباره من أهم أنواع المخصصات الأخرى .

١ ـ **مخصص الضرائب المتنازع عليها** : يثار موضوع الضرائب المتنازع عليها اذا اعترضت مصلحة الضرائب على نقاط فى الاقرار الضريبى المقدم بواسطة الوحدة ، ولبيان كيفية معالجة هذا الموضوع نفرض ان الوحدة قدمت اقرارها الضريبى عن سنة مالية معينة مبينا به ضرائب قدرها ٩٠٠ جنيه وتم دفعها بشيك . وقد اعترضت مصلحة الضرائب على هذا الاقرار مبينة أن الضرائب المستحقة تبلغ ١٢٠٠ جنيه . وقررت الوحدة تكوين مخصص بالضرائب المتنازع عليها ، وقد تم التصالح بين الطرفين على أساس أن الضرائب تبلغ ١١٠٠ جنيه ، ودفعت الوحدة المبلغ المستحق بشيك . فتكون القيود باذون

التوجيه المحاسبى كما يلى :

منه	له	مساعد	بيـــــان
٩٠٠			من هـ / ضرائب دخليـــة
	٩٠٠		الى هـ / دائنـــون متنوعـــون
		٩٠٠	مصـلحة الضرائب ـ ضرائب ارباح العـام
			(ضرائب العلم من واقع الاقـرار)
٩٠٠			من هـ / دائنـــون متنوعـــون
		٩٠٠	مصلحة الضرائب ـ ضرائب أرباح العـلم
	٩٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشـــاط الجـارى
			(ســـداد الضرائب بشـيك رقم ...)
٣٠٠			من هـ / مخصصات بخـلاف مخصصات الاهـلاك
	٣٠٠		الى هـ / مخصـص الضرائب المتنـازع عليهـــا
			(تكوين المخصـص المذكـور)
٣٠٠			من هـ / مخصـص الضرائب المتنازع عليهـا
	٢٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشـــاط الاسـتثمارى
	١٠٠		الى هـ / ايرادات ســنوات ســابقة
			(ســـداد المستحق لمصلحة الضرائب بشـيك وترحيل فـائض المخصـص لحســاب ايــرادات ســنوات ســابقة)

ويلاحظ ان النظـــام ادرج المدفـــوع عن الضرائب المتنازع عليهـــا فى قـــوائم الموازنة النقدية ضـــمن القائمـــة المخصصـــة لمدفـــوعات النشـــاط الاســـتثمارى والراســـمالى ، وهذا ما حدا بنا الى جعل حساب بنك تمويل النشـــاط الاستثمارى (د / ١٨٢٢) دائنـــا بالمدفـــوع عن هـــذه الضرائب . ونرى اعتبـــار المدفوع عن الضرائب المتنازع عليهـــا من مدفوعات النشـــاط الجارى لارتباطهـــا بالضريبة على الارباح بالرغم من أنها تدفـــع عمليـــا فى ســـنة أو ســـنوات تالية ، هذا علما بأن المدفـــوع عن الضرائب الدخليـــة وتشـــمل (ضرائب أرباح العـــلم) والمدفوع عن مصروفات سنوات سابقة تدرج فى قائمة مدفوعات النشاط الجارى .

٢ ـ **مخصص الديون المشكوك فى تحصـيلها** : رتب النظـــام اســـلوبا معينا لمعالجة هذا المخصص ، وهذا الاســـلوب يخضع للقواعد الآتيـــة :

أ) فى نهاية كل فترة مالية يكون مخصص للديون المشكوك فيها وذلك بعد دراسة كافة ارصدة الحسابات الشخصية المدينة .

ب) يحمل حساب المخصص خلال العام بما يعدم من هذه الديون . ومن ثم لا يحمل حساب الديون المعدومة الا بما يعدم من ديون لم يسبق تكوين مخصص لها .

وفى ضوء ذلك تكون المعالجة المحاسبية لمخصص الديون المشكوك فى تحصيلها والديون المعدومة كما يلى :

أ) تكوين المخصص او زيادته :

من هـ / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك	٣٦٧
الى هـ / مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	٢٣٢

ب) اعدام دين بقدر المخصص او يقل عنه :

من هـ / مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	٢٣٣
الى هـ / عملاء (١) بحسب القطاعات	١٦١

جـ) اعدام دين يزيد عن المخصص :

من هـ / مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	٢٣٣
من هـ / ديون معدومة	٣٦٦
الى هـ / عملاء (بحسب القطاعات)	١٦١

د ـ اعدام دين لم يكن له مخصص :

من هـ / ديون معدومة	٣٦٦
الى هـ / عملاء (بحسب القطاعات)	١٦١

وكمثال نورد فيما يلى بعض الارصدة المستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ١٩٨٢/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

٣٠٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ـ ٥٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها .

---

(١) او الى حساب آخر من الحسابات الشخصية المدينة مثل « مدينون متنوعون ـ سلف العاملين » فى حالة اتخاذ قرار باعدام رصيد سلفة معينة .

وعند الجرد تقرر اعدام دين قدره ٤٠٠ جنيه على احدى شركات القطاع الخاص ، كما تبين أن الديون المشكوك فى تحصيلها تبلغ ٧٠٠ جنيه .

فتكون قيود التسوية اللازمة وحساب مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك وحساب مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها كالآتى :

قيود التسوية

منه	له	مساعد	بيان
٤٠٠			من هـ / م . د . مشكوك فى تحصيلها
	٤٠٠		الى هـ / عملاء ق . خ . أعمال
		٤٠٠	شركة ...
			(قرار اعدام دين على شركة ...)
٦٠٠			من هـ / . بخلاف م . الاهلاك
	٦٠٠		الى هـ / م . د . مشكوك فى تحصيلها
			(تعديل رصيد المخصص لكى يساوى الديون المشكوك فيها عند الجرد)

د / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك

٣٠٠٠	رصيد منقول	٦/٣٠	٣٦٠٠	من د / العمليات الجارية (اقفال)	٦/٣٠
٦٠٠	الى د/م.د. مشكوك فى تحصيلها	٦/٣٠			
٣٦٠٠			٣٦٠٠		

د / مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها

٤٠٠	الى د / عملاء ق.خ.اعمال	٦/٣٠	٥٠٠	رصيد منقول	٦/٣٠
٧٠٠	رصيد مرحل (ميزانية)	٦/٣٠	٦٠٠	من د/م. بخلاف م. الاهلاك	٦/٣٠
١١٠٠			١١٠٠		

٣ — **مخصصات اخرى** : وهذه المخصصات يجب تحديد اغراضها بصفة قاطعة مع فصل كل مخصص فى حساب مستقل ، ومن أمثلة هذه المخصصات مخصص هبوط أسعار الاستثمارات المالية ومخصص التعويضات بسبب المنازعات القضائية ، فاذا فرض أن القيمة السوقية للاستثمارات المالية يقل

عن رصيدها الدفترى ٦٠٠ جنيه فان تكوين مخصص بهذا المبلغ يتم بالقيد الآتى :

منه	له	بيان
٦٠٠		من هـ / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك
	٦٠٠	الى هـ / مخصصات اخرى ـ مخصص ا . مالية

ومن أهم انواع المخصصات الاخرى « مخصصات هبوط اسعار الانتاج التام » و « مخصص الصيانة » ، ونؤجل شرح المخصص الأول لحين شرح حساب مخزون الانتاج التام ، ونخصص الجزء التالى من المبحث لشرح المخصص الثانى .

٤ ـ **مخصص الصيانة** : من المعروف ان تكاليف صيانة الاصول الثابتة تتفاوت خلال الاعمار الانتاجية لها ، فتكون قليلة نسبيا فى السنوات الاولى وتزيد بعد ذلك ، لذلك ينادى كثير من المحاسبين باستخدام « مخصص الصيانة » كأسلوب محاسبى لمحاولة تطبيق القسط الثابت بالنسبة لتكاليف صيانة الاصول الثابتة .

ومراعاة لهذا الاتجاه نص النظام على تكوين مخصص للصيانة ، ويستفاد من النص ان المعالجة المحاسبية لهذا المخصص تخضع للقواعد الآتية :

أ) تخصيص مبلغ ثابت تحمل به تكاليف الفترة المالية ، وذلك لتحقيق عدالة توزيع مصروفات الصيانة والعمرات الدورية للاصل خلال عمره الانتاجى .

ب) اذا كان رصيد مخصص الصيانة فى نهاية الفترة المالية مدينا يحمل على تكاليف الفترة ، أما اذا كان الرصيد دائنا يرحل كمصروفات مستحقة فى الميزانية ، والرأى فى هذا الصدد اظهار الرصيد الدائن للمخصص بالميزانية تحت عنوان « مخصصات أخرى » .

جـ) يعاد النظر دوريا فى مدى تناسب معدل مصروفات الصيانة مع مصروفات الصيانة الفعلية .

وفى ضوء هذا تكون المعالجة المحاسبية لمخصص الصيانة من بداية الفترة المالية حتى آخرها كما يلى :

ا) **فى بداية الفترة المالية :** يتم تكوين مخصص الصيانة للفترة المالية باستخدام حساب « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » كما يلى :

من ح / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك	٣٦٧
الى ح / مخصصات اخرى ــ مخصص الصيانة	٣٣٤

ب) **خلال الفترة المالية :** تحمل تكاليف الصيانة على حسابات الاستخدامات المعنية ، فتكلفة الصيانة المؤداء بواسطة الغير تحمل على حساب مستلزمات خدمية ، وتكلفة الصيانة المؤداة بواسطة الوحدة تحمل على الاستخدامات المختلفة ، فمثلا اجور العاملين بها تحمل على حساب أجور نقدية . وبتحليل بنود الاستخدامات على حسابات المراقبة ، ثم على حسابات المراكز فى ادارة التكاليف يمكن حصر تكلفة « مركز الصيانة » وبصفة عامة تتمثل هذه التكلفة فى أجور نقدية ومزايا عينية وتأمينات اجتماعية ومستلزمات سلعية ومستلزمات خدمية واهلاك .

جـ) **فى ختام الفترة المحاسبية :** ترسل ادارة التكاليف الى الحسابات المالية بيان بالتكاليف الفعلية لمركز الصيانة ليكون أساسا لاذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من ح / مخصصات اخرى ــ مخصص الصيانة	٣٣٤
الى ح / اجور نقدية	٣١١
الى ح / مزايا عينية	٣١٢
الى ح / تأمينات اجتماعية	٣١٣
الى ح / مستلزمات سلعية	٣٢
الى ح / مستلزمات خدمية	٣٣
الى ح / اهلاك	٣٥٢

وكمثال نفرض ان رصيد مخصص الصيانة فى بداية السنة كان ٢٠٠ جنيه وان المبلغ الثابت الخاص بهذا المخصص كان ٣٠٠٠ جنيه ، وفى نهاية السنة كان بيان التكاليف الفعلية لمركز الصيانة ٣٥٠٠ جنيه كما يلى :

٩٠٠ أجور نقدية ــ ٥٠ مزايا عينية ــ ٢٥٠ تأمينات اجتماعية ــ ٢٠٠٠ مستلزمات سلعية ــ ٢٠٠ جنيه مستلزمات خدمية ــ ١٠٠ اهلاك .

فطبقا لهذه البيانات يثبت المبلغ الثابت الخاص بمخصص الصيانة باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

لـــه	منـــه	بيـــــــان
٣٠٠٠		من ح / مخصصـــات بخـــلاف مخصصـــات الاهـــلاك
	٣٠٠٠	الى ح / مخصصـــات اخـــرى ــ مخصص الصـيانة
		(المبلـغ الثابت الخاص بمخصص الصـــيانة)

وفى نهاية السنة يتم تســوية حساب مخصص الصــيانة طبقا لاخطار ادارة التكاليف كما يلى :

منـــه	لـــه	بيـــــــان
٣٥٠٠		من ح / مخصصات اخـرى ــ مخصص الصـيانة
	٩٠٠	الى ح / اجـــور نقـــدية
	٥٠	الى ح / مـــزايا عينيـــة
	٢٥٠	الى ح / تامينـــات اجتماعيـــة
	٢٠٠٠	الى ح / مســـتلزمات ســلعية
	٢٠٠	الى ح / مســـتلزمات خدميـــة
	١٠٠	الى ح / اهـــــلاك
		(تحميـــل المخصص بالتكاليف الفعلية للصـــيانة)
٣٠٠		من ح / مخصصات بخـــلاف مخصصـــات الاهـــلاك
	٣٠٠	الى ح / مخصصـــات اخـرى ــ مخصص الصـــيانة
		(تحميل الرصـــيد المدين للمخصص على اســتخدامات السنة)

وطبقا لهذه البيانات يظهر حساب « مخصصات أخرى ــ مخصص الصيانة » خـــلال الســـنة كما يلى :

ح / مخصصات اخرى ـ مخصص الصيانة

٣٢٠٠	رصيد مرحل (ميزان المراجعة)	٦/٣٠	٢٠٠	رصيد منقول	٧/١
			٣٠٠٠	من ح/م.بخلاف م . الاهلاك	٧/١
٣٢٠٠			٣٢٠٠		
٩٠٠	الى ح / ا . نقدية	٦/٣٠	٣٢٠٠	رصيد منقول	٦/٣٠
٥٠	الى ح / م . عينية	٦/٣٠	٣٠٠	رصيد مرحل	٦/٣٠
٢٥٠	الى ح / ت . اجتماعية	٦/٣٠			
٢٠٠٠	الى ح / م . سلعية	٦/٣٠			
٢٠٠	الى ح / م . خدمية	٦/٣٠			
١٠٠	الى ح / اهلاك	٦/٣٠			
٣٥٠٠			٣٥٠٠		
٣٠٠	رصيد منقول	٦/٣٠	٣٠٠	من ح/م. بخلاف م . الاهلاك	٦/٣٠
٣٠٠			٣٠٠		

واذا فرضنا ان التكاليف الفعلية لمركز الصيانة كانت ٢٨٥٠ جنيه فقط (٩٠٠ اجور نقدية ـ ٥٠ مزايا عينية ـ ٢٥٠ تأمينات اجتماعية ـ ١٣٥٠ مستلزمات سلعية ـ ٢٠٠ مستلزمات خدمية ـ ١٠٠ اهلاك) ، فان اثبات قيد التسوية الأول فى نهاية السنة يترتب عليه ابقاء حساب المخصص برصيد دائن قدره ٣٥٠ جنيه ، ومن ثم لا يكون هناك محل لقيد التسوية الثانى على ان يظهر هذا الرصيد بالميزانية تحت عنوان « مخصصات اخرى » ، ويتضح ذلك من تصوير الحساب كما يلى :

ح / مخصصات اخرى ـ مخصص الصيانة

٣٢٠٠	رصيد مرحل (ميزان المراجعة)	٦/٣٠	٢٠٠	رصيد منقول	٧/١
			٣٠٠٠	من ح / م. بخلاف م. الاهلاك	٧/١
٣٢٠٠			٣٢٠٠		
٩٠٠	الى ح / ا . نقدية	٦/٣٠	٣٢٠٠	رصيد منقول	٦/٣٠
٥٠	الى ح / م . عينية	٦/٣٠			
٢٥٠	الى ح/ت . اجتماعية	٦/٣٠			
١٣٥٠	الى ح / م . سلعية	٦/٣٠			
٢٠٠	الى ح / م . خدمية	٦/٣٠			
١٠٠	الى ح / اهلاك	٦/٣٠			
٣٥٠	رصيد مرحل (ميزانية)	٦/٣٠			
٣٢٠٠			٣٢٠٠		

المثـــال الأول :

تمت العمليات الآتيــة باحدى شركات القطـــاع العام ، والمطلـــوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

١ ــ دفعت الشركة ١٥٠ جنيه بشيك تبرع للمجهود الحربى .

٢ ــ دفعت الشركة ٦٠٠ جنيه بشيك وذلك قيمة الفائدة الســنوية على أحد القــروض المحلية والتى حل تاريخ اســتحقاقها علما بان ما يخص الســـنة الماضــية من هـــذه الفــوائد مبلغ ١٠٠ جنيه أخــذ فى الحســـبان عند تســوية الاستخدامات فى نهاية تلك الســـنة .

٣ ــ تقرر اعــدام دين على احــدى الشركات بالقطاع الخاص وقــدره ٦٠٠ جنيــه علما بأن رصــيد مخصـــص الديــون المشــكوك فى تحصــيلها فى الدفاتر ٨٠٠ جنيـــه .

منـه	لـه	مساعد	بيــــان
١٥٠			من د / تبرعـــات
	١٥٠		الى د / م . ج . ت . مســـتحقة
		١٥٠	تبرعات واعانات مســـتحقة للغير
			(اســتحقاق تبرع للمجهود الحربى)
١٥٠			من د / م . ج . ت . مســـتحقة
		١٥٠	تبرعات واعانات مســـتحقة للغير
	١٥٠		الى د / بنك تمويل النشـــاط الجـــارى
			(ســـداد التبرعات بشـــيك رقم ...)
٥٠٠			من د / فـــوائد محليـــة
	٥٠٠		الى د / م . ج . ت . مســـتحقة
		٥٠٠	فـــوائد مســـتحقة
			(استحقاق نصيب السنة من فوائد قرض ...)
٦٠٠			من د / م . ج . ت . مســـتحقة
		٦٠٠	فـــوائد مســـتحقة
	٦٠٠		الى د / بنك تمويل النشـــاط الجـــارى
			(ســـداد فائـــدة قرض ... بشـــيك رقم ...)
٦٠٠			من د / مخصص ديون مشـــكوك فى تحصـــيلها
	٦٠٠		الى د / عمـــلاء ق . خ . اعمـــال
		٦٠٠	شركة ...
			(اعـــدام الدين المســـتحق على ...)

المثال الثانى : (تسوية الاستخدامات فى نهاية العام)

بغرض اعداد الحسابات الختامية لاحدى شركات القطاع العام عن السنة المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ تجمعت البيانات الآتية والمطلوب قيود التسوية اللازمة :

١ ـ هناك ١٠٠ جنيه ضرائب عقارية مستحقة .

٢ ـ بفحص حساب ايرادات أوراق مالية وجد أن رصيده ٧٨٠ جنيه ممثلا لصافى الايراد بعد خصم ضريبة القيم المنقولة علما بأن اجمالى الايراد ١٠٠٠ جنيه .

٣ ـ بفحص حسابات العملاء تبين ما يلى :

أ) رصيد احدى المصالح الحكومية بدفتر استاذ العملاء يعادل ٤٠ جنيه ويتمثل فى المبالغ التى خصمتها هذه المصلحة مقابل الدمغة على الصرفيات الحكومية ولم يتم تسويتها وقت السداد .

ب) تقرر اعدام ١٠٠ جنيه على احدى شركات القطاع الخاص ، وتبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٥٠٠ جنيه ، هذا علما بأن رصيد مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بالدفاتر ٨٠ جنيه .

٤ ـ تبين من اخطارات ادارة التكاليف أن تكلفة مركز الصيانة خلال الفترة : ٦٠٠ جنيه أجور نقدية ـ ٤٠ جنيه مزايا عينية ـ ٢٠٠ جنيه تأمينات اجتماعية ـ ٥٠٠ جنيه مستلزمات سلعية ـ ٣٠٠ جنيه مستلزمات خدمية ـ ٦٠ جنيه اهلاك . هذا علما بان رصيد مخصص الصيانة بالدفاتر ١٩٠٠ جنيه .

منه	له	مساعد	بيان
١٠٠			من هـ / ضرائب عقارية
	١٠٠		الى هـ / دائنون متنوعون
		١٠٠	مصلحة الضرائب ـ ضرائب عقارية
			(الضرائب العقارية المستحقة فى نهاية العام)
			ــــــــ
٢٢٠			من هـ / ضرائب دخلية
	٢٢٠		الى هـ / ايرادات اوراق مالية
			(تسوية حساب الايرادات بالضريبة المحتجزة)
			ــــــــ

لـه	منه	مساعد	بيان
٤٠			من هـ / ضرائب أخـــرى
	٤٠		الى هـ / عمـــلاء ق . ع . خـــدمات
		٤٠	مصـــلحة ...
			(تســوية حساب مصلحة ... برسوم الدمغة المحتجزة)
٨٠			من هـ / مخصص ديــون مشــكوك فى تحصــيلها
٢٠			من هـ / ديـــون معـــدومة
	١٠٠		الى هـ / عمـــلاء ق . خ . اعمـــال
		١٠٠	شركة ...
			(اعــدام الدين المســتحق على شركة ...)
٥٠٠			من هـ / مخصصات بخــلاف مخصصـــات الاهـــلاك
	٥٠٠		الى هـ / مخصص الديون المشكوك فى تحصـــيلها
			(الديون المتــكوك فيها عنـــد الجـــرد)
١٧٠٠			من هـ / مخصصات اخـــرى ــ مخصص صـيانة
	٦٠٠		الى هـ / أجـــور نقـــدية
	٤٠		الى هـ / مـــزايا عينيـــة
	٢٠٠		الى هـ / تامينـــات اجتماعيـــة
	٥٠٠		الى هـ / مســـتلزمات ســـلعية
	٣٠٠		الى هـ / مســـتلزمات خدميـــة
	٦٠		الى هـ / اهـــلاك
			(تحميل مخصـــص الصـــيانة بالتكاليف الفعليـــة)

● ● ●

الباب الخامس

حسابات الموارد

تقديم الباب ـ الاطار العام لتبويب الموارد بالدليل :

استخدم النظام المحاسبى اصطلاح « الموارد » ليعبر عن الايرادات والارباح التى تتحقق أو تحسب للوحدة الاقتصادية خلال فترة معينة نتيجة لمباشرة نشاطها الجارى ، وارتباط بنود الموارد بالنشاط الجارى للوحدة قد يكون ارتباطا مباشرا او غير مباشر ، كما انها قد تشمل بعض البنود غير المرتبطة بهذا النشاط مثل الايرادات الخاصة بسنوات سابقة .

وطبقا للاطار العام للدليل المحاسبى يتم تبويب الموارد الى اربعة مجموعات ، وهى « ايرادات النشاط الجارى ح / ٤١ » و « الاعانات ح / ٤٢ » و « ايرادات الأوراق المالية ح / ٤٣ » و « الايرادات التحويلية ح / ٤٤ » (١) .

ويمكن تفسير هذا التبويب بالمقارنة بينه وبين التبويب التقليدى للايرادات ، اذ طبقا لهذا التبويب الأخير تقسم الايرادات عادة الى مجموعتين ، وهى « ايرادات النشاط الجارى » و « الايرادات الأخرى » ، وتشمل المجموعة الأخيرة الايرادات غير الذاتية والعرضية .

فبالمقارنة بين وجهتى النظر السابقتين من زاويتى المصطلحات والتبويب يمكن ابراز النقاط الآتية :

١ ــ استخدم الدليل المحاسبى اصطلاح « الموارد » بدلا من اصطلاح الايرادات لكون الاصطلاح الاول يتصف بالشمول ، اذ يمكن ان يشتمل على ما لا يعتبر فنيا ايرادات كالارباح الراسمالية وارباح بيع المستلزمات السلعية .

٢ ــ اشتمل الدليل المحاسبى على مجموعة محاسبية خاصة بالاعانات ، وهى ما تمنحه الدولة لبعض الوحدات الاقتصادية لمساعدتها فى مزاولة نشاطها الانتاجى أو لتمكينها من المنافسة الاجنبية ، وذلك تحقيقا لاهداف المحاسبة القومية .

---

(١) هناك مجموعة خامسة أضيفت بالدليل المحاسبى وهى « ارباح مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح الأراضى ح / ٤٥ » ، وقد نظر النظام المحاسبى لهذه الأرباح نظرة خاصة ، علاوة على أن نشاط هذه المشروعات يتم عادة بالبيع بالتقسيط ، الامر الذى يتطلب مناقشة الآراء الخاصة بتنسيق توزيع الارباح على سنوات التعاقد ، لذلك نؤجل بحث هذه المجموعة لبحث خاص .

٣ ـ أخذ الدليل المحاسبى بالاسلوب المتعارف عليه فى المحاسبة من حيث التفرقة بين ايرادات النشاط الجارى والايرادات الاخرى ، فقد انعكست هذه الايرادات الاخيرة فى حسابات ايرادات الاوراق المالية والايرادات التحويلية .

بعد هذا التحليل والتفسير ، نقسم هذا الباب الى فصول تبعا لتبويب الموارد بالدليل المحاسبى كما يلى :

الفصل الأول :	ايرادات النشاط الجارى
الفصل الثانى :	الاعانات وايرادات الأوراق المالية
الفصل الثالث :	الايرادات التحويلية



الفصل الأول

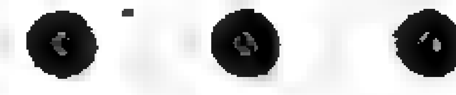
ايرادات النشاط الجارى

يعرف النظام المحاسبى ايرادات النشاط الجارى بانها قيمة السلع التى تنتجها الوحدة الاقتصادية وقيمة الخدمات التى تؤديها .

وبالنظر الى خريطة الحسابات بالدليل المحاسبى نجد ان ايرادات النشاط الجارى تشمل « صافى مبيعات انتاج تام حـ / ٤١١ » و « تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة حـ / ٤١٢ » و « فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام حـ / ٤١٣ » و « تغير مخزون الانتاج غير التام بالتكلفة حـ / ٤١٤ » و « مشغولات داخلية تامة بالتكلفة حـ / ٤١٥ » و « ايرادات تشغيل للغير حـ / ٤١٦ » و « خدمات مباعة حـ / ٤١٧ » و « بضائع بغرض البيع حـ / ٤١٨ » و « مخلفات انتاج حـ / ٤١٩ » .

وطبقا لتبويب ايرادات النشاط الجارى بالدليل المحاسبى نقسم هذا الفصل الى المباحث التالية :

المبحث الأول	:	صافى مبيعات الانتاج التام
المبحث الثانى	:	تغير مخزون الانتاج بالتكلفة
المبحث الثالث	:	فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام
المبحث الرابع	:	المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة
المبحث الخامس	:	ايرادات التشغيل للغير والخدمات المباعة
المبحث السادس	:	البضائع بغرض البيع
المبحث السابع	:	مخلفات الانتاج



المبحث الأول

صافى مبيعات الانتاج التام

تحليل وتبويب صافى المبيعات :

يتعين تحليل المبيعات على مستوى الصنف او القسم ، وهذا التحليل مطلوب على مستوى حساب المبيعات والبنود المكونة له اذ يقسم حساب « صافى مبيعات انتاج تام حـ / ٤١١ » الى :

٤١١١		صافى مبيعات صنف / قسم ــ دائن
	٤١١١١	اجمالى مبيعات صنف / قسم ــ دائن
	٤١١١٢	مردودات داخلة صنف / قسم ــ مدين
	٤١١١٣	مرتجعات مبيعات صنف / قسم ــ مدين
	٤١١١٤	خصم مسموح به صنف / قسم ــ مدين
	٤١١١٥	نقل انتاج تام صنف / قسم ــ مدين
	٤١١١٦	هدايا وعينات صنف / قسم ــ مدين

القواعد الخاصة بصافى المبيعات :

يلاحظ على تبويب صافى مبيعات الانتاج التام أنها تعادل اجمالى المبيعات من واقع الفواتير ومتضمنة قيمة الهدايا والعينات ، ومستبعدا من ذلك « المردودات الداخلة » و « مرتجعات المبيعات » و « الخصم المسموح به » و « نقل الانتاج التام » و « الهدايا والعينات » ، الامر الذى يستدل منه ان النظام المحاسبى اتخذ قواعد خاصة لقياس صافى مبيعات الانتاج التام . هذا بالاضافة الى ضرورة استبعاد رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة من صافى المبيعات ، وتوسيط حساب العملاء لاغراض الموازنة النقدية . وفيما يلى ايضاح لهذه القواعد الخاصة :

١ ــ معالجة المردودات والمرتجعات : كثيرا ما تعالج هذه المردودات او المرتجعات كحسابات مدينة تقفل فى الجانب المدين من الحساب الختامى ، ولكن النظام المحاسبى استبدل ذلك بمعالجتها كتسوية لحساب المبيعات ، اذ ان المردودات او المرتجعات فى جوهرها لا تعدو أن تكون تخفيضا لما سبق تحقيقه من مبيعات . ويلاحظ ان النظام المحاسبى استخدام اصطلاح « مردودات داخلة » ليعبر عن المردودات من مبيعات العام الماضى ، واصطلاح « مرتجعات مبيعات » ليعبر عن مردودات مبيعات العام الحالى .

٢ ــ معالجة الخصم المسموح به : ان المعالجة التقليدية لهذا الخصم اعتباره كبند من بنود النفقات واقفاله فى الجانب المدين من الحساب الختامى ولكن النظام المحاسبى استبدل ذلك بمعالجة الخصم كتسوية او تخفيض للمبيعات السابق اثباتها ولعل الهدف من ذلك هو محاولة النظام لتحقيق قياس الايراد على اساس « اسعار نقدية » الامر الذى يحقق موضوعية القياس ، الا أنه بتتبع آثار هذه المعالجة نجد أنها قد لا تحقق الهدف منها بصورة شاملة ، اذ يقتصر تحققه بالنسبة للمبيعات الآجلة التى اعتبها السماح بخصم ، فان عدم تحقق الخصم يؤدى الى بقاء هذه المبيعات على اساس اسعار آجلة ، الامر الذى يؤدى الى امتزاج الاسعار الآجلة مع الاسعار النقدية فى رصيد حساب صافى

المبيعات ، ويتوقف قدر هذا الامتزاج على قرار العملاء بخصوص السداد أو عدم السداد خلال المهلة المتفق عليها (١) .

٣ ــ **معالجة تكاليف نقل الانتاج التام :** قبل صدور النظام المحاسبى كانت هذه التكاليف تعالج بتحميلها على حساب « النقل للخارج » كحساب من حسابات الاستخدامات ، ولكن النظام استبدل ذلك بمعالجة هذه التكاليف كتسوية أو تخفيض لايراد المبيعات لتحقيق موضوعية قياس الايراد على أساس « الاسعار تسليم مخازن الوحدة الاقتصادية » ، أى دون تأثر باختلاف اسعار البيع لاختلاف شروط التسليم .

٤ ــ **معالجة الهدايا والعينات :** قد تقدم الوحدة لعملائها هدايا وعينات من انتاجها ، ويقضى النظام المحاسبى بمعالجة ذلك بجعل حساب « صافى مبيعات ــ اجمالى مبيعات » دائنا مع جعل حساب « صافى مبيعات ــ هدايا وعينات » مدينا ، ويلاحظ على هذه المعالجة انه وان كان لا يترتب عليها تغير رصيد حساب صافى المبيعات الا انها تؤدى الى زيادة اجمالى المبيعات مع استحداث حساب هدايا وعينات وجعله مدينا بنفس قيمة الزيادة ، الامر الذى يترتب عليه امكانية حصر قيمة الهدايا والعينات كل فترة دورية واخضاعها للاجراءات الرقابية .

٥ ــ **استبعاد رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة :** كما سبق أن أوضحنا تقيد المبيعات صافية أى دون أشتمالها على رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة وغير ذلك من الرسوم التى يقوم البائع بتحصيلها وتسديدها للجهة الحكومية المختصة ، وقد بينا كيفية معالجة ذلك عند مناقشة رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة .

٦ ــ **توسيط حساب العملاء :** لاغراض الموازنة النقدية يلزم توسيط حساب العملاء بالنسبة لمبيعات النشاط الجارى سواء تم البيع بالاجل أو بالنقد مع التحليل اللازم لهذا الحساب على أساس القطاعات المختلفة .

المعالجة المحاسبية لصافى المبيعات :

فى ضوء القواعد السابقة تكون المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بمبيعات الانتاج التام كما يلى :

١ ــ **المبيعات :** بفرض أن الوحدة باعت انتاج تام بالاجل لاحدى شركات القطاع العام يقيد استحقاق هذه المبيعات باذن التوجيه الاتى :

(١) لمزيد من المناقشة والتحليل يرجع الى مجلة « التكاليف » عدد خاص ، مايو / اكتوبر ١٩٧٧ ، « الدراسة التحليلية للدليل المحاسبى كمنطلق لاكتشاف مجالات التطوير » ، بقلم المؤلف .

من حـ/عملاء قطاع عام اعمال	١٦١١٢
شركة ...	× ×
الى حـ/صافى مبيعات صنف / قسم	٤١١١
اجمالى مبيعات	٤١١١١

٢ ـ **المردودات الداخلة ومرتجعات المبيعـات :** بفرض ان احـدى شركات القطاع الخاص ردت للوحدة انتاج تام من مبيعات العام الماضى تقيد هذه العملية باذن التوجيه الاتى :

من حـ/صافى مبيعات صنف / قسم	٤١١١
مردودات داخلة	٤١١١٢
الى حـ/عملاء قطاع خاص اعمال	١٦١٢٢
شركة ...	× ×

وبفرض ان ما تم رده كان من مبيعات العام الحالى يكون اذن التوجيه كما يلى :

من حـ/صافى مبيعات صنف / قسم	٤١١١
مرتجعات مبيعات	٤١١١٣
الى حـ/عملاء قطاع خاص اعمال	١٦١٢٢
شركة ...	× ×

٣ ـ **الخصم المسموح به :** بفرض ان احدى شركات القطاع العـام سـددت قيمة فاتورة مبيعات بعد خصم مبلغ معين طبقا لشروط الدفع تقيد هذه العملية باذن التوجيه الاتى :

من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
من حـ/صافى مبيعات صنف / قسم	٤١١١
خصم مسموح به	٤١١١٤
الى حـ/عملاء قطاع عام اعمال	١٦١١٢
شركة ...	× ×

٤ ـ **نقل الانتاج التام :** فى حالة استخدام وسـائل نقل الغير يتم توسـيط حساب الموردين ، فيفرض أن متعهد النقل احدى شركات القطاع الخاص يكون أذن التوجيه الخاص باستحقاق مصاريف النقل كما يلى :

من حـ/صافى مبيعات صنف / قسم نقل انتاج تام	٤١١١ ٤١١١٥
الى حـ/موردو قطاع خاص شركة ...	٢٦١٢ × ×

ويلاحظ ان نقل الانتاج التام فى هذه الحالة وان كان يعتبر بطبيعته خدمة بواسطة الغير الا أن تكلفته لا تحمل على حساب مستلزمات خدمية وانما يعالج فنيا كتسوية لحساب صافى المبيعات (١) .

اما فى حالة استخدام وسائل نقل الوحدة فتحسب مصاريف النقل تقديريا على أساس أسعار المثل ، وتعالج خدمة وسائل نقل الوحدة كما لو كانت خدمات مباعة للغير ، فيكون اذن التوجيه فى هذه الحالة كما يلى :

من حـ/صافى مبيعات صنف / قسم نقل انتاج تام	٤١١١ ٤١١١٥
الى حـ/خدمات مباعة	٤١٧

ويلاحظ على هذه المعالجة عدم زيادة اجمالى موارد الوحدة الاقتصادية ، ولكن يترتب عليها تسوية هذه الموارد بانقاص رصيد حساب صافى مبيعات وزيادة رصيد حساب خدمات مباعة بنفس القيمة تحقيقا لموضوعية قياس مصادر الموارد المختلفة .

٥ ـ الهدايا والعينات : كما سبق ان اوضحنا تتم المعالجة المحاسبية لهذه العملية بجعل حساب « صافى مبيعات ـ اجمالى مبيعات » دائنا مع جعل حساب « صافى مبيعات ـ هدايا وعينات » مدينا ، وطبقا لذلك تقيد الهدايا والعينات باذن التوجيه الاتى :

من حـ/صافى مبيعات صنف / قسم هدايا وعينات	٤١١١ ٤١١١٦
الى حـ/صافى مبيعات صنف / قسم اجمالى مبيعات	٤١١١ ٤١١١١

---

١) انظر القواعد الخاصة بالمستلزمات الخدمية .

وتختلف الاراء بخصوص اساس تقييم الهدايا والعينات ، اذ يرى البعض تقييمها على أساس التكلفة بينما يحبذ البعض الاخر تقييمها على اساس اسعار البيع ، ونرى أن تقوم بأسعار البيع لاتساق ذلك مع المعالجة السابقة اذ ان ذلك يؤدى الى تجانس المبالغ المقيدة فى حساب اجمالى مبيعات :

وتمشيا مع طبيعة المعالجة المحاسبية السابقة يستحسن تصوير حساب صافى مبيعات مزودا بخانات تحليلية للمردودات ، والمرتجعات ، والخصم المسموح به ، والنقل ، والهدايا والعينات :

الدفعات المقدمة من العملاء :

قد تحصل الوحدة الاقتصادية من عملائها مبالغ تحت ذمة مبيعات ، وتعالج هذه المتحصلات مباشرة فى حساب العملاء ، فبفرض ان الوحدة حصلت بشيك مبلغا من شركة قطاع عام تحت ذمة مبيعات انتاج تام يقيد ذلك باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من حـ / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
الى حـ / عملاء قطاع عام اعمال شركة ...	١٦١٢٢
	××

وعند تسليم هذه المبيعات فى تاريخ لاحق يجعل حساب العملاء مدينا وحساب صافى مبيعات انتاج تام دائنا ، واذا لم يتم التسليم حتى نهاية السنة المالية فان الأرصدة الدائنة للعملاء تظهر كأرصدة شاذه فى جانب الخصوم بالميزانية وتحت اسم « عملاء » ، أى دون اجراء مقاصة بين الأرصدة العادية والشاذة للعملاء .

مثال :

فى تاريخ معين خلال شهر يوليو ١٩٨١ تمت العمليات الآتية باحدى شركات القطاع العام بخصوص المنتج « ص » والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى وحساب صافى مبيعات صنف « ص » .

١ ــ باعت الشركة بالنقد للجمهور ما قيمته ٤٢٠٠ جنيه ، وأودع المبلغ بالحساب الجارى بالبنك .

٢ ــ باعت الشركة بالاجل لمصلحة حكومية ما قيمته ٢٧٠٠ جنيه بشرط تسليم مخازن المشترى ، وطبقا لفاتورة متعهد النقل (شركة قطاع خاص) بلغت تكلفة نقل الانتاج المباع ٧٠ جنيه .

٣ ــ باعت الشركة بالاجل لشركة قطاع عام ما قيمته ٤٠٠٠ جنيه بشرط تسليم مخازن المشترى ، ويتضمن هذا المبلغ ٨٠٠ جنيه حصيلة خزانة ، وقد تم نقل الانتاج المباع بسيارات الشركة وحسب لذلك قيمة تقديرية ٩٠ جنيه .

٤ ــ باعت الشركة بالاجل لشركة قطاع خاص ما قيمته ٣٩٠٠ جنيه بشرط تسليم مخازن البائع ، وطبقا لطلب العميل تم نقل الانتاج المباع بسيارات الشركة مقابل ١٠٠ جنيه .

٥ ــ رد للشركة انتاج تام قيمته ١٥٠ جنيه سبق بيعه فى العام الماضى لاحدى شركات القطاع العام .

٦ ــ رد للشركة انتاج تام قيمته ٢٠٠ جنيه سبق بيعه خلال هذا الشهر لاحدى شركات القطاع الخاص .

٧ ــ حصلت الشركة بشيك مبلغ ١٩٦٠ جنيه سدادا للمستحق على احدى شركات القطاع الخاص وقدره ٢٠٠٠ جنيه طبقا لشروط الدفع .

٨ ــ حصلت الشركة بشيك مبغ ١٧٠٠ جنيه سدادا للمستحق على مصلحة حكومية وقدره ١٨٠٠ جنيه بعد خصم رسوم الدمغة المستحقة .

٩ ــ قدمت الشركة هدايا وعينات قيمتها ١٦٠ جنيه .

١٠ ــ حصلت الشركة بشيك مبلغ ١٥٠٠ جنيه من شركة قطاع خاص تحت ذمة بيع كمية معينة من الانتاج التام .

منه	له	مساعد	بيان
٤٣٠٠			من حـ/عملاء ق٠خ٠ عائلى
		٤٣٠٠	عملاء ق٠خ٠ عائلى ـ نقدا
	٤٣٠٠		الى حـ/صافى مبيعات صنف ص
		٤٣٠٠	اجمالى مبيعات
			(حصيلة المبيعات النقدية للجمهور بتاريخ ٠٠٠)
٤٣٠٠			من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
	٤٣٠٠		الى حـ/عملاء ق٠خ٠ عائلى
		٤٣٠٠	عملاء ق٠خ٠ عائلى ـ نقدا
			(ايداع حصيلة المبيعات بالبنك بقسيمة رقم ٠٠٠)
٢٧٠٠			من حـ/عملاء ق٠ع٠ خدمات
		٢٧٠٠	مصلحة ٠٠٠
	٢٧٠٠		الى حـ/صافى مبيعات صنف ص
		٢٧٠٠	اجمالى مبيعات
			(بيع انتاج تام بفاتورة رقم ٠٠٠)
٧٠			من حـ/صافى مبيعات صنف ص
		٧٠	نقل انتاج تام
	٧٠		الى حـ/موردو ق٠ خاص
		٧٠	شركة ٠٠٠
			(مصاريف نقل المبيعات بفاتورة رقم ٠٠٠)
٤٠٠٠			من حـ/عملاء ق٠ع٠ أعمال
		٤٠٠٠	شركة ٠٠٠
	٣٢٠٠		الى حـ/صافى مبيعات صنف ص
		٣٢٠٠	اجمالى مبيعات
	٨٠		الى حـ/دائنون متنوعون
		٨٠	وزارة الخزانة ـ حصيلة الخزانة
			(بيع انتاج تام بفاتورة رقم ٠٠٠)

منه	له	مساعد	بيـــان
٩٠			من حـ/صافى مبيعات صنف ص
		٩٠	نقل انتـاج تام
	٩٠		الى حـ/خدمات مبـــاعة
			(مقابل مصاريف نقل المبيعات بفاتورة رقم ٠٠٠)
٤٠٠٠			من حـ/عملاء ق٠خ٠ اعمال
		٤٠٠٠	شركة ٠٠٠
	٣٩٠٠		الى حـ/صافى مبيعات صنف ص
		٣٩٠٠	اجمالى مبيعات
	١٠٠		الى حـ/خدمات مبـــاعة
			(بيع انتاج تام بفاتورة رقم ٠٠٠ ومقابل نقلها طبقا لطلب العميل بفاتورة رقم ٠٠٠)
١٥٠			من حـ/صافى مبيعات صنف ص
		١٥٠	مردودات داخلة
	١٥٠		الى حـ/عملاء ق٠ع٠ اعمال
		١٥٠	شركة ٠٠٠
			(اشـــعار دائن رقم ٠٠٠)
٢٠٠			من حـ/صافى مبيعات صنف ص
		٢٠٠	مرتجعات مبيعات
	٢٠٠		الى حـ/عملاء ق٠خ٠ اعمال
		٢٠٠	شركة ٠٠٠
			(اشـــعار دائن رقم ٠٠٠)
١٩٦٠			من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
٤٠			من حـ/صافى مبيعات صنف ص
		٤٠	خصم مســموح به
	٢٠٠٠		الى حـ/عملاء ق٠خ٠ اعمال
		٢٠٠٠	شركة ٠٠٠
			(سداد المستحق على شركة ٠٠٠ بشيك رقم ٠٠٠)

بيـــــان	مساعد	لـــه	منـــه
من ح / بنك تمويل النشاط الجارى			١٧٠٠
من ح / ضرائب أخـرى			١٠٠
الى ح / عمـــلاء ق . ع . خدمات		١٨٠٠	
مصـــلحة ...	١٨٠٠		
(تحصيل المستحق على مصـــلحة ... بشيك رقم ...)			
من ح / صـــافى مبيعات صنف ص			١٦٠
هـــدايا وعينـــات	١٦٠		
الى ح / صـــافى مبيعات صنف ص		١٦٠	
اجمـــالى مبيعات	١٦٠		
(هدايا وعينات بإذن صرف رقم ...)			
من ح / بنك تمويل النشاط الجارى			١٥٠٠
الى ح / عمـــلاء ق . خ . اعمـــال		١٥٠٠	
شركة ...	١٥٠٠		
(شـــيك رقم ... تحت ذمة بيع انتاج تام)			

د/٤١١١ ـ صافي مبيعات صنف س

منـــه | لـــه

اجمالي	مردودات داخلة ٤١١١٢	مرتجعات مبيعات ٤١١١٣	خصم مسموح به ٤١١١٤	نقل انتاج تام ٤١١١٥	هدايا وعينات ٤١١١٦	بيان	تاريخ	اجمالي مبيعات ٤١١١١	بيان	تاريخ
٧٠				٧٠		الى ح/موردو ...		٤٣٠٠	من ح/عملاء ...	
٩٠				٩٠		الى ح/خدمات مباعة		٢٧٠٠	من ح/عملاء ...	
١٥٠	١٥٠					الى ح/عملاء ...		٣٢٠٠	من ح/عملاء ...	
٢٠٠		٢٠٠				الى ح/عملاء ...		٣٩٠٠	من ح/عملاء ...	
٤٠			٤٠			الى ح/عملاء ...		١٦٠	من ح/صافي مبيعات	
١٦٠					١٦٠	الى ح/صافي مبيعات				

المبحث الثاني

تغير مخزون الانتاج بالتكلفة

هذا المبحث مخصص لحساب التغير فى مخزون كل من الانتاج التام وغير التام الا انه استكمالا للمعالجة المحاسبية لمخزون الانتاج ، نضمن هذا المبحث الجوانب الأخرى المتعلقة بهذا المخزون ، فيشمل هذا المبحث الموضوعات الآتية :

١ — مفهوم التغير فى المخزون .
٢ — القواعد الخاصة بالتغير فى المخزون .
٣ — المعالجة المحاسبية لتغير مخزون الانتاج التام .
٤ — المعالجة المحاسبية لفروق جرد مخزون الانتاج التام .
٥ — مخصص هبوط اسعار الانتاج التام .
٦ — المعالجة المحاسبية لتغير مخزون الانتاج غير التام .

اولا — مفهوم التغير فى المخزون :

قبل صدور النظام المحاسبى كان التغير فى المخزون ينعكس بطريقة غير مباشرة فى الحسابات الختامية . اذ اعتاد المحاسبون قبل صدوره على اقفال حسابات المخزون أول المدة (بضاعة أول المدة) واثبات المخزون آخر المدة بتوسيط الحساب الختامى مباشرة .

ولكن النظام المحاسبى استبدل هذا الاجراء بان افرد بالدليل المحاسبى حسابات وسيطة للتغير فى المخزون تطبيقا لسمة استقلال كل من حسابات الميزانية والنتيجة (١) ، وهذا الاستقلال يرتكز على التفرقة بين رصيد المخزون فى تاريخ معين وما يلحق هذا المخزون من تغير بين تاريخين معينين اى خلال فترة معينة ، فالمخزون من حسابات الميزانية والتغير فى المخزون من حسابات النتيجة .

ثانيا — القواعد الخاصة بالتغير فى المخزون :

اتخذ النظام المحاسبى موقفا خاصا من حسابات التغير فى المخزون بهدف تحقيق التأليف بين البيع والانتاج كظاهرتين من ظواهر تحقق الايراد ، وهذا الموقف يرتكز على القواعد الآتية :

١ — **انعكاس التغير فى المخزون بالتكلفة** : ينعكس حساب التغير فى المخزون بالدفاتر بتكلفته نتيجة لتقويم المخزون بهذه التكلفة ، وهذا التقويم يعتبر تطبيقا لظاهرة البيع .

---

(١) أنظر المبحث الثانى — الفصل الثالث — الباب الاول .

٢ ـ تكييف حسابات التغير كحسابات موارد : وهذا التكييف يعتبر تطبيقا لظاهرة الانتاج ، اذ أن هذا التكييف يعتبر خطوة أولى للتوصل الى قيمة « الانتاج بسعر البيع » ، والخطوة الثانية فى التأليف بين « الانتاج » و « البيع » كظاهرتين من ظواهر التحقق تتمثل فى اشتمال الدليل المحاسبى على حسابى « فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ـ حـ/٤١٣ و حـ/٣٥٨ » ، كما سيتضح فيما بعد .

ثالثا ـ المعالجة المحاسبية لتغير مخزون الانتاج التام :

لا يظهر حساب « مخزون الانتاج التام » حركة هذا الانتاج خلال الفترة المالية اذ أنه غير ممسوك طبقا لاسلوب الجرد الدفترى المستمر نتيجة للمدخل النوعى لتبويب الاستخدامات بالدليل المحاسبى ، لذلك فان رصيد حساب المخزون فى أول السنة المالية يمثل تكلفة المخزون فى ذلك التاريخ ، ويظل كذلك حتى نهاية السنة المالية ، وفى نلك التاريخ يتم تسوية حساب المخزون باستخدام حساب « تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة حـ/٤١٢ » طبقا لما يلى :

١ ـ اقفال مخزون اول السنة :

٤١٢	من حـ/تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة
١٣٣	الى حـ/مخزون انتاج تام (أول السنة)

٢ ـ اثبات المخزون أخر السنة من قوائم الجرد :

١٣٣	من حـ/مخزون انتاج تام (آخر السنة)
٤١٢	الى حـ/تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة

واذا دققنا فيما يترتب على القيدين السابقين من آثار محاسبية نستنتج نتيجتين متلازمتين :

١ ـ تسوية حساب مخزون الانتاج التام بحيث يصبح رصيده ممثلا لتكلفة مخزون آخر السنة ، ويظهر الحساب بهذا الرصيد فى [illegible]انية .

٢ ـ فتح حساب تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة ، والذى يصبح رصيده ممثلا لما لحق المخزون من تغير اثناء السنة ، وكحساب من حسابات الموارد يقفل فى حساب العمليات الجارية ضمن قيود اقفال حسابات النتيجة .

ورصيد حساب التغير فى المخزون قد يكون دائنا اذا كانت تكلفة المخزون آخر السنة اكبر من أول السنة ، وتتمثل هذه الحالة اذا كان حجم الانتاج التام خلال السنة أكبر من المبيعات ، وفى هذه الحالة يقفل حساب التغير بالقيد الآتى :

٤١٢	من حـ/تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة
٢٨١	الى حـ/العمليات الجارية

وفى هذه الحالة يظهر تغير المخزون فى الجانب الدائن من حساب العمليات الجارية مضافا لصافى مبيعات الانتاج التام كخطوة أولى للتوصل لقيمة « الانتاج التام بسعر البيع » ·

وقد يكون الرصيد مدينا اذا كان قد تم سحب على المخزون خلال السنة ، وبعبارة أخرى اذا كانت تكلفة المخزون آخر السنة أقل من أول السنة ، وتتمثل هذه الحالة اذا كان حجم الانتاج خلال السنة أقل من المبيعات ، فيقفل حساب التغير فى هذه الحالة كما يلى :

من حـ/العمليات الجارية	٢٨١
الى حـ/تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٤١٢

ويلاحظ أن حساب التغير من حسابات الموارد ، فظهور رصيد مدين له لا يغير من طبيعته ، وطبقا لذلك يظهر حساب التغير فى الحساب الختامى مطروحا فى جانب الموارد من صافى مبيعات الانتاج التام كخطوة للتوصل الى « الانتاج التام بسعر البيع » ·

وكتعليق اخير على معالجة التغير فى المخزون نقول انه كان من الممكن تحقيق تسوية حساب المخزون مباشرة بقيد واحد ، فبفرض حالة التغير بالزيادة يكون قيد التسوية بقدر هذه الزيادة فقط كما يلى :

من حـ/مخزون انتاج تام	١٣٣
الى حـ/تغير مخزون انتاج بالتكلفة	٤١٢

وفى حالة التغير بالنقص يكون قيد تسوية حساب المخزون بمقدار النقص عكس القيد السابق ، ولكن يبدو أن النظام المحاسبى استخدم اسلوب تسوية المخزون بقيدين تمشيا مع المعالجة التقليدية لتسوية المخزون بقيدين (قيد اقفال مخزون أول السنة وقيد اثبات مخزون آخر السنة) ·

رابعا ــ المعالجة المحاسبية لفروق جرد مخزون الانتاج التام :

قلنا سابقا ان حساب مخزون الانتاج التام لا يمثل حركة هذا المخزون خلال السنة وانما يثبت فيه نتيجة الجرد الفعلى للمخزون ، طبقا لذلك لا يتم اثبات فروق جرد مخزون الانتاج من خلال حساب المخزون ذاته وانما من خلال حساب النتيجة الذى يتأثر باثبات المخزون ، وهو حساب التغير فى المخزون (١) ·

---

١) هذا بخلاف المعالجة المحاسبية لفروق جرد مخازن المستلزمات السلعية ، اذ تثبت هذه الفروق بتسوية حسابات المخازن ذاتها نظرا لانها تمثل حركة هذه المستلزمات ·

ولكن كيف يتم حصر فروق جرد المخزون ؟ تمسك الوحدات الاقتصادية بطاقات وسجلات احصائية بالمخازن وادارة التكاليف لاثبات حركة كل منتج ، وعند اجراء الجرد الفعلى تقارن ارصدة هذه البطاقات والسجلات بنتائج الجرد ، وباستخدام تكلفة وحدة المنتج من واقع حسابات التكاليف نتوصل الى تكلفة فروق الجرد سواء كانت عجز أو زيادة ٠

١ ـ معالجة العجز : تتوقف هذه المعالجة على ما اذا كان العجز طبيعيا (مسموح به) أو غير طبيعى (غير مسموح به) ، ويكون العجز طبيعيا اذا كان فى حدود المعايير اى المعدلات المحددة مقدما بواسطة الفنيين ، وهذا العجز لا يثبت فى الدفاتر ، وايضاحا لذلك نسوق التدليل الاتى :

- العجز الطبيعى لا يمكن تفاديه . ومن ثم يجب ان يؤثر فى رصيد المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية أى فائض (أو عجز) العمليات الجارية ٠
- الاقتصار على اثبات الجرد الفعلى لمخزون الانتاج التام ، وعدم اثبات العجز الطبيعى يؤدى الى انقاص رصيد حساب التغير فى مخزون الانتاج التام بقدر العجز الطبيعى ، ومن ثم التاثير التلقائى فى فائض أو عجز العمليات الجارية ٠

ولكى تعكس الدفاتر فروق الجرد بغض النظر عن طبيعتها قد يفضل اثبات العجز الطبيعى ، وطبقا للتدليل السابق ينحصر تأثير هذا الاثبات فى حساب تغير مخزون الانتاج التام ، وطبقا لذلك قد يقيد العجز الطبيعى باذن التوجيه الاتى :

٤١٢	من حـ / تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة
٤١٢	الى حـ / تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة

أما العجز غير الطبيعى فهو ذلك العجز الذى كان يجب الا يحدث لزيادته عن المعدلات الفنية الموضوعة ، ومن ثم يجب الا يتاثر فائض أو عجز العمليات الجارية بهذا العجز ، فبعد اثبات جرد مخزون الانتاج التام بجعل حساب التغير فى المخزون دائنا ، يجعل هذا الحساب دائنا ايضا بتكلفة العجز غير الطبيعى للمخزون مع تحميل هذه القيمة على حساب الارصدة المدينة الاخرى (مع فتح حساب للشخص المسئول) وطبقا لذلك يقيد العجز غير الطبيعى باذن التوجيه الاتى :

١٧٢ × ×	من حـ/الأرصدة المدينة الأخرى حساب ٠٠٠
٤١٢	الى حـ/تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة

اما اذا لم يكن تحديد الشخص المسئول فتعالج تكلفة هذا العجز كخسارة رأسمالية وذلك بعد استصدار التصديق المالى من المسئولية المختصة ، فيقيد تكلفة العجز غير الطبيعى فى هذه الحالة باذن التوجيه الاتى :

من ح/خسائر راسمالية	٢٦٤
الى ح/تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٤١٢

واذا تتبعنا تاثير كل من القيدين السابقين على حساب العمليات الجارية نجد انه يؤدى الى زياده فائض العمليات الجاريه او تخفيض عجز العمليات الجارية بمقدار تكلفة العجز غير الطبيعى ، لان هذا العجز يجب الا يؤثر فى المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية • الا انه يلاحظ بالنسبه للقيد الاخير اعادة تحميل تكلفة هذا العجز كخسارة راسمالية فى المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية •

٢ ـ معالجة الزيادة : اذا كانت هذه الزيادة فى حدود المعدلات المسموح بها للزيادة الطبيعيه للانتاج اثناء التخزين او فروق الوزن او القياس عند بيع الانتاج ، فتضاف هذه الزيادة للبطاقات والسجلات الاحصائية ، ويثبت بالدفاتر الجرد الفعلى لمخزون الانتاج التام لان ذلك سيؤدى الى التاثير التلقائى فى فائض أو عجز العمليات الجارية •

اما اذا كانت الزيادة غير طبيعية فيجب مراجعة حركة المنتجات التامة كما تظهرها البطاقات والسجلات الاحصائية •

- فقد يتبين من الفحص خطأ فى اثبات اشعارات اضافة المنتجات التامة للمخزون ، وفى هذه الحالة يتم تصحيح البطاقات والسجلات الاحصائية ، ويثبت نتيجة جرد مخزون الانتاج التام بالدفاتر كما سبق ان بينا •
- وقد يتبين من الفحص وجود انتاج تام بالمخزن تم بيعه فى أواخر السنة المالية ، واثبتت الفاتورة الخاصة بذلك ، ولكن لم يتسلمه العميل بعد ، وفى هذه الحالة يستبعد هذا الانتاج من قوائم الجرد ويثبت بالدفاتر جرد مخزون الانتاج التام بعد هذا الاستبعاد •

خامسا ـ مخصص هبوط أسعار الانتاج التام :

قلنا سابقا انه اذا كانت تكلفة الانتاج التام تزيد عن قيمته بأسعار البيع يتعين تكوين مخصص بالفرق ، وهذا المخصص يطلق عليه « مخصص هبوط أسعار الانتاج التام » ويتم تكوين أو تعديل هذا المخصص فى نهاية كل سنة مالية فى ضوء جرد المخزون •

واذا استرجعنا الى الاذهان المعالجة المحاسبية لحساب « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » ، فان المعالجة المحاسبية للمخصص تتم فى نهاية كل سنة مالية طبقا لما يلى :

١ ـ تكوين المخصص أو تعديله بالزيادة :

من حـ/م٠ بخلاف م٠ الاملاك	٣٦٧
الى حـ/مخصصات اخرى ـ م٠ هـ٠ ا٠ ا٠ التام	٢٣٤

٢ ـ تعديل المخصص بالنقص أو الغائه :

من حـ/مخصصات اخرى ـ م٠ هـ٠ ا٠ ا٠ التام	٢٣٤
الى حـ/ايرادات سنوات سابقة	٤٤٤

ويتم حساب المخصص فى تاريخ الجرد على مستوى المنتج او الخط الانتاجى او على مستوى الوحدة الاقتصادية (١) ، ولايضاح ذلك نفرض ان وحدة اقتصادية تتكون من ثلاث خطوط انتاجية ، وكانت نتائج جرد مخزون الانتاج التام فى نهاية سنة مالية معينة كما يلى :

بيـــــان	تكلفة انتاج المخزون	القيمة باسعار البيع	المخصص على مستوى المنتج
الخط الانتاجى «س» :			
المنتج «ا»	٢٥٠٠٠	٢٧٠٠٠	—
المنتج «ب»	١٨٠٠٠	١٧٨٠٠	٢٠٠
اجمـــــالى	٤٣٠٠٠	٤٤٨٠٠	٢٠٠
الخط الانتاجى «ص» :			
المنتج «حـ»	٨٠٠٠	٧٠٠٠	١٠٠٠
المنتج «د»	٩٠٠٠	٩٨٠٠	—
اجمـــــالى	١٧٠٠٠	١٦٨٠٠	١٠٠٠
الخط الانتاجى «ع» :			
المنتج «هـ»	١٢٠٠٠	١٣٠٠٠	—
المنتج «و»	١٥٠٠٠	١٣٧٠٠	١٣٠٠
اجمـــــالى	٢٧٠٠٠	٢٦٧٠٠	١٣٠٠
اجمالى الخطوط الانتاجية	٨٧٠٠٠	٨٨٣٠٠	٢٥٠٠

١) بالنسبة لمخزون البضائع بغرض البيع يتم حساب المخصص على مستوى الصنف أو القسم أو على مستوى الوحدة الاقتصادية ٠

فاذا حسب المخصص على مستوى كل منتج على حدة فانه يعادل ٢٥٠٠ جنيه، اما اذا حسب المخصص على مستوى كلخط انتاجي فانه يعادل ٥٠٠ جنيه كما يلى :

المخصص على مستوى الخط «س» (١)	= ــــ
المخصص على مستوى الخط «ص» (١٧٠٠٠ ـ ١٦٨٠٠)	= ٢٠٠
المخصص على مستوى الخط «ع» (٢٧٠٠٠ ـ ٢٦٧٠٠)	= ٣٠٠
اجمـــالى المخصص	= ٥٠٠

اما اذا حسب المخصص على مستوى المنتجات جميعها اى على مستوى الوحدة الاقتصادية ، فانه لن يكون هناك مبرر لهذا المخصص طبقا للبيانات السابقة ، لان قيم المنتجات بأسعار البيع (٨٨٣٠٠ جنيه) تزيد عن تكلفة انتاجها (٨٧٠٠٠ جنيه)٠

وحساب المخصص على مستوى من المستويات السـابقة مقبول من الناحية العملية بشرط الثبات اى اتباع نفس الاسلوب فى نهاية كل سنة مالية ٠

فاذا فرضنا ان الوحدة تتبع الاسلوب الاول فى قياس المخصص ، وكان رصيده المنقول من السنة المالية الماضية ٢٢٠٠ جنيه ، فان قيد تسوية المخصص فى نهاية السنة الحالية كما يلى :

منه	لـه	بيـــــان
٣٠٠		من حـ/م٠ بخلاف م٠ الاهـــلاك
	٣٠٠	الى حـ/مخصصاتاخرى ـ م٠هـ٠١٠١٠التام

واذا فرضنا ان الوحدة تتبع الاسلوب الثالث ، وكان رصيد المخصص المنقول من السنة المالية الماضية ٤٠٠ جنيه ، يتم الغاء المخصص فى نهاية السنة الحالية بقيد التسوية الاتى :

منه	لـه	بيـــــان
٤٠٠		من حـ/مخصصات اخرى ـ م٠هـ٠١٠١٠ التام
	٤٠٠	الى حـ/ايرادات سنوات سابقة

---

١) قيمة المخزون باسعار البيع على مستوى الخط «س» اكبر من تكلفته ٠ ومن ثم لا يكون مخصص لهذا الخط ٠

سادسا — المعالجة المحاسبية لتغير مخزون الانتاج غير التام :

يتمثل الانتاج غير التام في نهاية السنة المالية فى الخامات التى اجريت عليها عمليات انتاجية فى مراحل معينة ، ولكن لا يمكن بيعها بحالتها ٠

ويظهر فى حساب « مخزون انتاج غير تام » نتيجة جرد هذا المخزون ، فرصيده فى اول السنة المالية يمثل تكلفة المخزون فى ذلك التاريخ ، ويظل كذلك حتى نهاية السنة المالية ، وفى ذلك التاريخ يتم تسوية حساب المخزون باستخدام حساب « تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة حـ/٤١٤ » ، وذلك كما سبق ان بينا بالنسبة لمخزون الانتاج التام ٠



المبحث الثالث

فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام

مفهوم فرق تقويم التغير في المخزون :

استكمالا للموقف الخاص للنظام المحاسبى ، وهو معالجة التغير فى المخزون بالتكلفة كبند من بنود الموارد ، استلزم حساب فرق تقويم التغير فى المخزون حتى ينعكس التغير فى المخزون فى الحساب الختامى (حساب العمليات الجارية) على أساس أسعار البيع ، الامر الذى يمكن من التوصل الى قيمة الانتاج بسعر البيع (١) طبقا للعلاقة الاتية :

الانتاج بسعر البيع
= صافى المبيعات + التغير فى المخزون بالتكلفة + فرق تقويم التغير فى المخزون

التغير في المخزون بالتكلفة
= تكلفة مخزون آخر السنة ـ تكلفة مخزون اول السنة

التغير في المخزون باسعار البيع
= المخزون آخر السنة باسعار البيع ـ المخزون أول السنة باسعار البيع

فرق تقويم التغير فى المخزون
= التغير باسعار البيع ـ التغير بالتكلفة

---

١) أو البضائع بغرض البيع اذا كان نشاط الوحدة الاقتصادية تجاريا ٠

هذا ويمكن ان يحسب فرق تقويم التغير فى المخزون مباشرة باعتباره معادلا لفرق تقويم مخزون آخر السنة ناقصا فرق تقويم مخزون أول السنة (٢) ، اى طبقا للعلاقة الاتية :

فرق تقويم التغير فى المخزون

= فرق تقويم مخزون اخر السنة ـ فرق تقويم مخزون اول السنة

ويحسب فرق التقويم بالنسبة للتغير فى مخزون الانتاج التام ومخزون البضائع بغرض البيع ، ولكن لا يتطلب النظام حساب فرق تقويم للتغير فى مخزون الانتاج غير التام استنادا الى عدم امكانية بيعه بحالته .

وبالنسبة للانتاج التام يشتمل الدليل على حسابين لفرق التقويم استكمالا للتآليف بين الانتاج والبيع كظاهرتين لتحقق الايراد ، وهذا الحسابان هما :

١ ـ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ـ ح/٤١٣ : وهو من حسابات الموارد المحسوبة واشتمال الدليل على هذا الحساب يتغير استكمالا لتطبيق ظاهرة الانتاج ، اذ انه يمكن من قياس « الانتاج بسعر البيع » لاغراض المحاسبة القومية .

٢ ـ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ـ ح/٣٥٨ : وهو من حسابات الاستخدامات المحسوبة ، واشتمال الدليل على هذا الحساب يعتبر انتقالا من ظاهرة الانتاج الى ظاهرة البيع التى لا تزال تعتبر المعيار الاساسى لتحقق الايراد على مستوى الوحدة الاقتصادية .

القواعد الخاصة بفرق تقويم التغير :

١ ـ اتخاذ متوسط اسعار المبيعات الفعلية أساسا لحساب فرق التقويم : قد تتغير أسعار البيع خلال السنة أو قد يكون هناك اكثر من سعر للانتاج الواحد كما هو الحال فى وجود سعر بيع فى السوق المحلية وسعر بيع فى الاسواق الخارجية ، وفى مثل هذه الحالات يستخرج متوسط اسعار البيع (المتوسط المرجح) طبقا للخطوات التالية :

أ) تحسب « قيمة المبيعات الفعلية » ، وقد عرف النظام المحاسبى هذه القيمة بأنها القيمة الصافية للمبيعات المسلمة خلال الفترة (تسليم مخازن الوحدة البائعة وطبقا للقيم الصافية الموضحة بفواتير البيع) مطروحا منها قيمة مرتجعات مبيعات الفترة من السوق المحلى والخارجى ، ولا تتضمن « قيمة المبيعات الفعلية » اعانة التصدير ، ورسوم الانتاج ورسوم المبيعات .

ب) يستخرج متوسط المبيعات الفعلية وذلك بقسمة « قيمة المبيعات الفعلية » على الكميات المباعة خلال الفترة المالية .

---

٢) فرق تقويم المخزون (سواء كان أول السنة أو آخرها) يعادل قيمة المخزون بأسعار البيع ناقصا تكلفته .

ويستخدم هذا المتوسط فى حساب فرق تقويم التغير فى المخزون وفى تسوية حسابى « حركة الانتاج التام بسعر البيع حـ/١٣٧ » و « الانتاج التام تحت البيع حـ/٢٧١ » كما سيتبين عند مناقشة حسابات الاصول ٠

٢ ـ اظهار حسابى الفرق فى المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية : حساب ٤١٣ من بنود ايرادات النشاط الجارى ، وحساب ٣٥٨ من بنود المصروفات التحويلية الجارية ، لذلك يظهر الحسابان فى المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية ، حتى يمكن فى هذه المرحلة اظهار « الانتاج بسعر البيع » وقياس « فائض العمليات الجارية » طبقا لظاهرة البيع ٠

٣ ـ اظهار حساب ٤١٣ فى الجانب الدائن من الحساب الختامى : هذا الحساب من حسابات الموارد ، لذلك يظهر دائما فى الجانب الدائن من الحساب الختامى ، فان كان فرق التقويم سالبا (١) ـ التغير فى المخزون باسعار البيع اقل من التغير بالتكلفة ـ فان حساب ٤١٣ يظهر مطروحا من « صافى مبيعات الانتاج التام » فى الجانب الدائن من الحساب للتوصل الى « الانتاج التام بسعر البيع » ٠

٤ ـ اظهار حساب ٣٥٨ فى الجانب المدين من الحساب الختامى : هذا الحساب من حسابات الاستخدامات ، لذلك يظهر دائما فى الجانب المدين من الحساب الختامى، فاذا كان فرق التقويم سالبا يظهر حساب ٣٥٨ فى الحساب الختامى مطروحا من المصروفات التحويلية الجارية ٠

كيفية حساب فرق تقويم التغير :

ايضاحا لكيفية استخدام المعادلات السابقة ومتوسط اسعار المبيعات الفعلية فى حساب فرق تقويم التغير فى المخزون ، نفرض البيانات التالية المستخرجة من دفاتر شركة قطاع عام :

١ ـ مخزون الانتاج التام أول السنة بالتكلفة ٤٩٠٠ جنيه وبسعر البيع ٦٠٤٠ جنيه (٢) ٠

٢ ـ صافى مبيعات الانتاج التام خلال السنة ١٣٦٨٠٠ جنيه (٩٠٠٠ وحدة)٠

٣ ـ مخزون الانتاج التام آخر السنة ٦٠٠ وحدة وتكلفة الوحدة ١٢٫٤٠٠ جنيه ٠

فيكون متوسط سعر البيع = ١٣٦٨٠٠ / ٩٠٠٠

= ١٥٫٢٠٠ جنيه

---

١) على أساس مفهوم جبرى ٠

٢) من المفروض انه تم حساب تكلفة المخزون أول السنة وقيمته بسعر البيع طبقا لتكلفة الوحدة ومتوسط سعر بيعها فى السنة الماضية ٠

ويحسب التغير فى المخزون وفرق تقويم التغير طبقا للمعادلات السابقة كما بالجدول الاتى :

١ ـ مخزون اخر السنة بالتكلفة	(٦٠٠ × ٤ر١٢)	٧٤٤٠
٢ ـ مخزون أول السنة بالتكلفة		٤٩٠٠
٣ ـ مخزون اخر السنة بسعر البيع	(٦٠٠ × ٢ر١٥)	٩١٢٠
٤ ـ مخزون أول السنة بسعر البيع		٦٠٤٠
٥ ـ التغير فى المخزون بالتكلفة	(١ ـ ٢)	٢٥٤٠
٦ ـ التغير فى المخزون بالبيع	(٣ ـ ٤)	٣٠٨٠
٧ ـ فرق تقويم التغير فى المخزون	(٦ ـ ٥)	٥٤٠

ويمكن حساب فرق تقويم التغير فى المخزون مباشرة طبقا للمعادلة السابق بيانها كما بالجدول الاتى :

١ ـ فرق تقويم مخزون اخر السنة	(٩١٢٠ ـ ٧٤٤٠)	١٦٨٠
٢ ـ فرق تقويم مخزون أول السنة	(٦٠٤٠ ـ ٤٩٠٠)	١١٤٠
٣ ـ فرق تقويم التغير فى المخزون	(١ ـ ٢)	٥٤٠

ويفضل استخدام الاسلوب الاول لحساب فرق تقويم التغير فى المخزون لانه يتضمن حساب التغير فى المخزون بالتكلفة ، وهو معلومة تظهر فى حساب العمليات الجارية ·

هذا ويتكون مخزون الانتاج التام فى الوحدات الاقتصادية عادة من منتجات متعددة ، والجدول فى الصفحة التالية يعرض صورة لكيفية حساب فرق التقويم على مستوى كل منتج واجمالى هذا الفرق (١) ، وكأمر بديهى يقتصر الامر على اثبات هذا الاجمالى بالدفاتر ·

---

١) الارقام الاجمالية فى هذا الجدول افتراضية ·

جدول حساب فرق تقويم التغير فى المخزون

المنتجات	المخزون آخر السنة					المخزون أول السنة					التغير بالتكلفة	التغير بالبيع	فرق التقويم
	كمية	تكلفة الوحدة	سعر البيع	المخزون بالتكلفة	المخزون بالبيع	كمية	تكلفة الوحدة	سعر البيع	المخزون بالتكلفة	المخزون بالبيع			
	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)	(٨)	(٩)	(١٠)	(١١)	(١٢)	(١٣)
				١ × ٢	١ × ٣				٦ × ٧	٦ × ٨	٤_٩	٥_١٠	١٢_١١
	وحدة	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	وحدة	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
المنتج (أ)	١٠٠٠	١٫٠٢٠	١٫٣٠٠	١٠٢٠	١٣٠٠	٨٠٠	١٫٠٠٠	١٫٣٠٠	٨٠٠	١٠٤٠	٢٢٠	٢٦٠	٤٠
المنتج (ب)	٢٠٠٠	٢٫٠٥٠	٢٫٥٠٠	٤١٠٠	٥٠٠٠	٢٢٠٠	٢٫٠٣٠	٢٫٥٠٠	٤٤٦٦	٥٥٠٠	(٣٦٦)	(٥٠٠)	(١٣٤)
المنتج (حـ)	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×
المنتج (د)	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×
المنتج (هـ)	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×
الاجمالى				٢٠٧٠٠	٢٤٩٠٠				٢٤٢٠٠	٢٩٠٠٠	(٣٥٠٠)	(٤١٠٠)	(٦٠٠)

المعالجة المحاسبية لفرق تقويم التغير :

١ ـ **اثبات الفرق** : بعد حساب فرق تقويم التغير فى نهاية السنة المالية كما سبق بيانه يتم اثباته فى الدفاتر ، فبفرض ان هذا الفرق كان موجبا يتم اثباته كما يلى :

من حـ/فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام	٣٥٨
الى حـ/فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام	٤١٣

٢ ـ **اقفال حسابى الفرق** : يقفل حسابى الفرق ضمن قيود اقفال حسابات النتيجة كما يلى :

من حـ/العمليات الجارية	٢٨١
الى حـ/فرق تقويم التغير ف مخزون الانتاج التام	٣٥٨
من حـ/فرق تقويم التغير ف مخزون الانتاج التام	٤١٣
الى حـ/العمليات الجارية	٢٨١

واذا كان فرق التقويم سالبا فان القيود اللازمة لاثبات الفرق والاقفال تكون عكس القيود السابقة مع ملاحظة اظهار حسابى الفرق فى الحساب الختامى كما سبق بيانه ٠

المثال الاول (تغير المخزون بالزيادة) :

فى ١٩٨١/٦/٣٠ استخرجت الارصدة الاتية من دفاتر احدى شركات القطاع العام (المبالغ بالجنيهات) :

٦٤٠٠ مخزون انتاج تام (٨٠٠٠ قيمة المخزون على اساس اسعار البيع) ـ ٣٠٠٠ مخزون انتاج غير تام ـ ٩٨٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ٠

فاذا علمت :

١ ـ تكلفة مخزون الانتاج التام اخر السنة ٦٨٠٠ جنيه وقيمته على اساس اسعار البيع ٨٥٠٠ جنيه ٠

٢ ـ تكلفة مخزون الانتاج غير التام آخر السنة ٢٧٥٠ جنيه ٠

فالمطلوب :

١ ـ قيود التسوية والاقفال اللازمة ٠

٢ ـ الحسابات الاتية : حساب مخزون انتاج تام ، حساب مخزون انتاج غير تام ، حساب صافى مبيعات انتاج تام ، حساب تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة ، حسابى فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ، حساب تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ٠

٣ ـ بيان تاثير البيانات السابقة على حساب العمليات الجارية ٠

يحسب التغير فى المخزون وفرق تقويم التغير طبقا للمعادلات السابقة فى جدول كالاتى :

بيـــان	انتاج تام	انتاج غير تام
١ ـ مخزون آخر السنة بالتكلفة	٦٨٠٠	٣٧٥٠
٢ ـ مخزون أول السنة بالتكلفة	٦٤٠٠	٣٠٠٠
٣ ـ مخزون آخر السنة بأسعار البيع	٨٥٠٠	——
٤ ـ مخزون أول السنة بأسعار البيع	٨٠٠٠	——
٥ ـ التغير فى المخزون بالتكلفة (١ ـ ٢)	٤٠٠	٧٥٠
٦ ـ التغير فى المخزون بأسعار البيع (٣ ـ ٤)	٥٠٠	——
٧ ـ فرق تقويم التغير فى المخزون (٦ ـ ٥)	١٠٠	——

منه	لـه	بيـــان
٦٤٠٠		من حـ/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة
٣٠٠٠		من حـ/ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة
	٦٤٠٠	الى حـ/م١٠٠ تام (اول السنة)
	٣٠٠٠	الى حـ/م٠١٠ غير تام (اول السنة)
		(اقفال مخزون أول السنة فى حسابات التغير)
٦٨٠٠		من حـ/م١٠٠ تام (اخر السنة)
٣٧٥٠		من حـ/م٠١٠ غير تام (اخر السنة)
	٦٨٠٠	الى حـ/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة
	٣٧٥٠	الى حـ/ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة
		(اثبات مخزون آخر السنة طبقا لقوائم الجرد)
١٠٠		من حـ/ف٠ت٠ت٠م٠ انتاج تام (حـ/٣٥٨)
	١٠٠	الى حـ/ف٠ت٠ت٠م٠ انتاج تام (حـ/٤١٣)
		(اثبات فرق تقويم التغير فى المخزون)

منه	لـه	بيـــان
٩٨٠٠٠		من حـ/صافى مبيعات انتاج تام
٤٠٠		من حـ/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة
١٠٠		من حـ/ف٠ت٠ت٠م٠ انتاج تام (حـ/٤١٣)
٧٥٠		من حـ/ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة
	٩٩٢٥٠	الى حـ/العمليات الجارية
		(اقفال الحسابات المذكورة فى حساب العمليات الجارية)
١٠٠		من حـ/العمليات الجارية
	١٠٠	الى حـ/ف٠ت٠ت٠م٠ انتاج تام (حـ/٣٥٨)
		(اقفال الحساب المذكور فى حساب العمليات الجارية)

حـ/١٣٣ ـ مخزون انتاج تام

٦٤٠٠	رصيد منقول	٧/١	٦٤٠٠	منحـ/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة	٦/٣٠
٦٨٠٠	الىحـ/ت٠م٠١٠تام بالتكلفة	٦/٣٠	٦٨٠٠	رصيد مرحـل (ميزانية)	٦/٣٠
١٣٢٠٠			١٣٢٠٠		

حـ/١٣٢ـ مخزون انتاج غير تام

٣٠٠٠	رصيد منقول	٧/١	٣٠٠٠	منحـ/ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة	٦/٣٠
٣٧٥٠	الىحـ/ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة	٦/٣٠	٣٧٥٠	رصيد مرحل (ميزانية)	٦/٣٠
٦٧٥٠			٦٧٥٠		

ح/٤١١ ـ صافى مبيعات انتاج تام

٩٨٠٠٠	الى ح/العمليات الجارية	٦/٣٠	٩٨٠٠٠	رصيد منقول	٦/٣٠
٩٨٠٠٠			٩٨٠٠٠		

ح/٤١٢ ـ تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة

٦٤٠٠	الى ح/م٠١٠ تام	٦/٣٠	٦٨٠٠	من ح/م٠١٠ تام	٦/٣٠
٤٠٠	الى ح/العمليات الجارية	٦/٣٠			
٦٨٠٠			٦٨٠٠		

ح/٤١٣ ـ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام

١٠٠	الى ح/العمليات الجارية	٦/٣٠	١٠٠	من ح/ف٠ت٠ت٠م١٠ تام	٦/٣٠
١٠٠			١٠٠		

ح/٤١٤ ـ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة

٣٠٠٠	الى ح/م٠١٠ غير تام	٦/٣٠	٣٧٥٠	من ح/م١٠٠ غير تام	٦/٣٠
٧٥٠	الى ح/العمليات الجارية	٦/٣٠			
٣٧٥٠			٣٧٥٠		

ح/٣٥٨ ـ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام

١٠٠	الى ح/ف٠ت٠ت٠م١٠ تام	٦/٣٠	١٠٠	من ح/العمليات الجارية	٦/٣٠
١٠٠			١٠٠		

ح/٢٨١ ـ العمليات الجارية

الجانب المدين

مصروفات تحويلية جارية		
ضرائب ورسوم سلعية	×	
... ...	×	
... ...	×	
	١٨٠٠٠(١)	
فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام	١٠٠	
		١٨١٠٠

ح/٢٨١ العمليات الجارية

الجانب الدائن

ايرادات النشاط الجارى		
الانتاج بسعر البيع		
صافى مبيعات انتاج تام	٩٨٠٠٠	
تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٤٠٠	
فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام	١٠٠	
		٩٨٥٠٠
تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة		٧٥٠

المثال الثانى (تغير المخزون بالنقص) :

فى ١٩٨١/٦/٣٠ استخرجت الارصدة الاتية من دفاتر احدى شركات القطاع العام (المبالغ بالجنيهات) :

٦٤٠٠ مخزن انتاج تام (٨٠٠٠ قيمة المخزون على اساس اسعار البيع)ـ ٣٠٠٠ مخزون انتاج غير تام ـ ٩٨٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام (١٠٠٠٠ وحدة) ٠

فاذا علمت :

١ ـ مخزون الانتاج التام آخر السنة ٦٠٠ وحدة وتكلفة الوحدة ٨٫٠٢٠ جنيه

٢ ـ تكلفة مخزون الانتاج غير التام آخر السنة ٢٧٥٠ جنيه ٠

فالمطلوب :

١ ـ قيود التسوية والاقفال اللازمة ٠

٢ ـ الحسابات الاتية : حساب مخزون انتاج تام ، حساب مخزون انتاج غير تام ، حساب صافى مبيعات انتاج تام ، حساب تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة ، حسابى فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ، حساب تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ٠

---

١) هذا الرقم افتراضى

٢ ـ بيان تاثير البيانات السابقة على حساب العمليات الجارية .

$$\text{متوسط سعر البيع} = \frac{98000}{10000} = 9{,}800 \text{ جنيه}$$

متوسط سعر البيع = ٩٨٠٠٠ / ١٠٠٠٠ = ٨٠٠ر٩ جنيه

ويحسب التغير فى المخزون وفرق التقويم طبقا للمعادلات السابقة فى جدول كالاتى :

١ ـ مخزون اخر السنة بالتكلفة	(٦٠٠ × ٢٠٠ر٨)	٤٨١٢
٢ ـ مخزون اول السنة بالتكلفة		٦٤٠٠
٣ ـ مخزون اخرالسنة بسعر البيع	(٦٠٠ × ٨٠٠ر٩)	٥٨٨٠
٤ ـ مخزون اول السنة بسعر البيع		٨٠٠٠
٥ ـ التغير فى المخزون بالتكلفة	(١ ـ ٢)	(١٥٨٨)
٦ ـ التغر فى المخزون بسعر البيع	(٣ ـ ٤)	(٢١٢٠)
٧ ـ فرق تقويم التغير فى المخزون	(٦ ـ ٥)	(٥٣٢)

منه	له	بيـــان
٦٤٠٠		من ح/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة
٣٠٠٠		من ح/ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة
	٦٤٠٠	الى ح/م٠١٠ تام (أول السنة)
	٣٠٠٠	الى ح/م٠١٠ غير تام (اول السنة)
		(اقفال مخزون أول السنة ف حسابات التغير)
٤٨١٢		من ح/م٠١٠ تام (اخر السنة)
٢٧٥٠		من ح/م٠١٠ غير تام (اخر السنة)
	٤٨١٢	الى ح/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة
	٢٧٥٠	الى ح/ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة
		(اثبات مخزون اخر السنة طبقا لقوائم الجرد)

منه	لـه	بيــان
٥٣٢		من حـ/ف.ت.ت.م. انتاج تام (حـ/٤١٣)
	٥٣٢	الى حـ/ف.ت.ت.م. انتاج تام (حـ/٣٥٨)
		(اثبات فرق تقويم التغير فى المخزون)
٩٨٠٠٠		من حـ/صافى مبيعات انتاج تام
	٩٨٠٠٠	الى حـ/العمليات الجارية
		(اقفال حساب الموارد المذكور فى حساب العمليات الجــارية)
٢٣٧٠		من حـ/العمليات الجــارية
	١٥٨٨	الى حـ/ت.م.١٠ تام بالتكلفة
	٥٣٢	الى حـ/ف.ت.ت.م. انتاج تام (حـ/٤١٣)
	٢٥٠	الى حـ/ت.م.١٠ غير تام بالتكلفة
		(اقفال حساب الموارد المذكورة فى حساب العمليات الجــارية)
٥٣٢		من حـ/ف.ت.ت.م. انتاج تام (حـ/٣٥٨)
	٥٣٢	الى حـ/العمليات الجارية
		(اقفال حساب الاستخدامات المذكور فى حساب العمليات الجارية)

حـ/١٣٣ ـ مخزون انتاج تام

٦٤٠٠	رصيد منقول	٧/١	٦٤٠٠	من حـ/ت.م.١٠ تام بالتكلفة	٦/٣٠
٤٨١٢	الى حـ/ت.م.١٠ تام بالتكلفة	٦/٣٠	٤٨١٢	رصيد مرحل (ميزانية)	٦/٣٠
١١٢١٢			١١٢١٢		

حـ/١٣٢ ـ مخزون انتاج غير تام

٣٠٠٠	رصيد منقول	٧/١	٣٠٠٠	من حـ/ت٠م١٠ غير تام بالتكلفة	٦/٣٠
٢٧٥٠	الى حـ/ت٠م١٠ غير تام بالتكلفة	٦/٣٠	٢٧٥٠	رصيد مرحل (ميزانية)	٦/٣٠
٥٧٥٠			٥٧٥٠		

حـ/٤١١ ـ صافى مبيعات انتاج تام

٩٨٠٠٠	الى حـ/العمليات الجارية	٦/٣٠	٩٨٠٠٠	رصيد منقول	٦/٣٠
٩٨٠٠٠			٩٨٠٠٠		

حـ/٤١٢ ـ تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة

٦٤٠٠	الى حـ/م٠١٠ تام	٦/٣٠	٤٨١٢	من حـ/م٠١٠ تام	٦/٣٠
			١٥٨٨	من حـ/العمليات الجارية	٦/٣٠
٦٤٠٠			٦٤٠٠		

حـ/٤١٣ ـ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام

٥٣٢	الى حـ/ف٠ت٠ت٠ م٠١٠تام حـ/٣٥٨	٦/٣٠	٥٣٢	من حـ/العمليات الجارية	٦/٣٠
٥٣٢			٥٣٢		

حـ/٤١٤ ـ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة

٣٠٠٠	الى حـ/م٠١٠ غير تـــام	٦/٣٠	٢٧٥٠	من حـ/م٠١٠ غير تـــام	٦/٣٠
			٢٥٠	من حـ/العمليات الجارية	٦/٣٠
٣٠٠٠			٣٠٠٠		

ح/٣٥٨ - فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام

٥٣٢	الى ح/العمليات الجارية	٦/٣٠	٥٣٢	من ح/ف٠ت٠ت٠ م٠١٠تام ح/٤١٣	٦/٣٠
٥٣٢			٥٣٢		

ح/ العمليات الجارية

الجانب المدين

		مصروفات تحويلية جارية
	×	ضرائب ورسوم سلعية
	×	... ...
	×	... ...
	(١) ١٨٠٠٠	
	(٥٣٢)	- فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام
١٧٤٦٨		

ح/٢٨١ - العمليات الجارية

الجانب الدائن

		ايرادات النشاط الجارى
		الانتاج بسعر البيع
	٩٨٠٠٠	صافى مبيعات انتاج تام
	(١٥٨٨)	- تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة
	(٥٣٢)	- فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام
٩٥٨٨٠		
(٢٥٠)		تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة

المثال الثالث (حالة خاصة) :

نلاحظ فى المثال الاول ان كلا من تغير المخزون بالتكلفة وفرق تقويم التغير كان بالزيادة وايضا كان كلاهما بالنقص فى المثال الثانى ٠

هذه هى الحالة العامة ، ولكن قد يحدث ان يكون احدهما بالزيادة والاخر بالنقص اذا حدث تغير فى هيكل تسعير المنتجات فى السنة المالية ٠

(١) هذا الرقم افتراضى ٠

وكمثال لهذه الحالة نفرض شركة قطاع عام تنتج منتجين «أ» و «ب» ، وفيما يلى بعض البيانات المستخرجة من قوائم ودفاتر الشركة :

١ ـ بيانات من قوائم الجرد (المبالغ بالجنيهات) :

بيـــــان	جرد ١٩٨٠/٦/٣٠		جرد ١٩٨١/٦/٣٠	
	بالتكلفة	بسعر البيع	بالتكلفة	بسعر البيع
منتج «أ»	٦٠٠٠	٦٣٠٠	٥٨٠٠	٦٦٧٠
منتج «ب»	١٢٠٠٠	١٢٦٠٠	١١٧٠٠	١٢٨٧٠
اجمـــــالى	١٨٠٠٠	١٨٩٠٠	١٧٥٠٠	١٩٥٤٠

٢ ـ ارصدة مســتخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) : ١٨٠٠٠ مخزون انتاج تام ـ ٩٨٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ٠

والمطلوب :

١ ـ قيود التسوية اللازمة ٠

٢ ـ بيان تأثير البيانات السابقة على حساب العمليات الجارية ٠

يحسب فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام على مستوى المنتجين طبقا للمعادلات السابقة كما فى الجدول الاتى :

١ ـ مخزون اخر السنة بالتكلفة		١٧٥٠٠
٢ ـ مخزون أول السنة بالتكلفة		١٨٠٠٠
٣ ـ مخزون اخر السنة بسعر البيع		١٩٥٤٠
٤ ـ مخزون أول السنة بسعر البيع		١٨٩٠٠
٥ ـ التغير فى المخزون بالتكلفة	(١ ـ ٢)	(٥٠٠)
٦ ـ التغير فى المخزون بسعر البيع	(٣ ـ ٤)	٦٤٠
٧ ـ فرق تقويم التغير فى المخزون	(٦ ـ ٥)	١١٤٠

يلاحظ فى هذا الجدول أن تكلفة المخزون تغيرت بالنقص بمبلغ ٥٠٠ جنيه ، بينما تغيرت بالزيادة قيمة المخزون بسعر البيع بمبلغ ٦٤٠ جنيه ، وبناء عليه فان فرق تقويم التغير فى المخزون يبلـغ ١١٤٠ جنيـه بالزيادة ، ومعنى ذلك ان هـذا الفرق بالزيادة غطى النقص فى تغير المخزون بالتكلفة (ـ ٥٠٠) وترك تغيرا بالزيادة (٦٤٠) فى المخزون بسعر البيع ، ونتج ذلك من تغيير هيكل تسعير المنتجين ، اذ لو دققنا فى بيانات الجرد نلاحظ ان سعر بيع كل من المنتجين كان بمعدل ١٠٥٪ من تكلفة الانتاج (٦٣٠٠ ÷ ٦٠٠٠ و ١٢٦٠٠ ÷ ١٢٠٠٠) ، وتغيرت السـياسة السـعرية فى السنة الحالية بحيث اصبحت١١٥٪ من تكلفة الانتاج بالنسبة للمنتج الاول (٦٦٧٠ ÷ ٥٨٠٠) و ١١٠٪ بالنسبة للمنتج الثانى (١٢٨٧٠ ـ ١١٧٠٠) .

ويمكن تفسـير وتحقيق قيمة فرق تقويم التغير فى المخزون بتطبيق المعـادلة السابق بيانها كما يلى :

فرق تقويم مخزون آخر السنة (١٩٥٤٠ ـ ١٧٥٠٠) = ٢٠٤٠
فرق تقويم مخزون أول السنة (١٨٩٠٠ ـ ١٨٠٠٠) = ٩٠٠

∴ فرق تقويم التغير فى المخزون ١١٤٠

بعد هذا التمهيد والتحليل تكون قيود التسـوية وأثر البيـانات على حسـاب العمليات الجارية كما يلى :

منه	لـه	بيـــان
١٨٠٠٠		من حـ/ت٠م١٠٠ تام بالتكلفة
	١٨٠٠٠	الى حـ/م١٠٠ تام
		(اقفال مخزون أول السنة فى حساب التغير)
١٧٥٠٠		من حـ/م١٠٠ تام
	١٧٥٠٠	الى حـ/ت٠م١٠٠ تام بالتكلفة
		(اثبات مخزون آخر السنة طبقا لقوائم الجرد)
١١٤٠		من حـ/ف٠ت٠ت٠م١٠٠ تام ـ حـ/٣٥٨
	١١٤٠	الى حـ/ف٠ت٠ت٠م١٠ تام ـ حـ/٤١٣
		(اثبات فرق تقويم التغير فى المخزون)

الجانب المدين — د/٢٨١ ـ العمليات الجارية

		مصروفات تحويلية جارية	
	×	ضرائب ورسوم سلعية	
	×		
	×	... ...	
	١٨٠٠٠ (١)		
	١١٤٠	فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام	
١٩١٤٠			

د/٢٨١ ـ العمليات الجارية — الجانب الدائن

		ايرادات النشاط الجارى	
		الانتاج بسعر البيع	
	٩٨٠٠٠	صافى مبيعات انتاج تام	
	(٥٠٠)	تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	
	١١٤٠	فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام	
٩٨٦٤٠			

المثـال الرابع : (فروق الجرد ومخصص هبوط الأسعار) :

تنتج شركة قطاع عام ثلاث منتجات «أ» و «ب» و «جـ» ، وفيما يلى بعض البيانات المستخرجة من قوائم ودفاتر الشركة :

١ ـ بيانات من قوائم الجرد (المبالغ بالجنيهات) :

بيـــان	جرد ١٩٨٠/٦/٣٠		جرد ١٩٨١/٦/٣٠	
	بالتكلفة	بسعرالبيع	بالتكلفة	بسعرالبيع
منتج «أ»	١٠٠٠٠	١٢٠٠٠	١٤٠٠٠	١٦٨٠٠
منتج «ب»	١٢٠٠٠	١٣٢٠٠	١٦٠٠٠	١٧٦٠٠
منتج «جـ»	١٤٠٠٠	١٢٦٠٠	١٦٠٠٠	١٤٤٠٠
اجمـــــالى	٣٦٠٠٠	٣٧٨٠٠	٤٦٠٠٠	٤٨٨٠٠

٢ ـ أرصدة مستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) : ٣٦٠٠٠ مخزون انتاج تام ـ ١٤٠٠ مخصصات أخرى (مخصص هبوط أسعار الانتاج التام) •

١) هـذا الرقم افتــراضى •

فاذا علمت أنه بمطابقة نتائج الجرد الفعلى للمنتجات الثلاث فى ٣٠/٦/١٩٨١ على بطاقات حركة المنتجات بالمخزن تبين ما يلى :

بيـان	فروق الجرد بالتكلفة		نتيجة الفحص
	عجـز	زيادة	
منتج «أ»	٤٦٠٠		اسفر الفحص أن ما قيمته ٦٠ جنيه فقط من هذا العجز يرجع لأسباب طبيعيه ، كمـا أسـفر عن مسئولية امين مخزن المنتجات عن باقى العجز •
منتج «ب»	٣٤٠		اسفر الفحص أن ما قيمته ٤٠ جنيه فقط من هذا العجز يرجع لأسباب طبيعية ، ونظرا لعدم تحديد المسئوليه عن باقى العجز قررت السلطة الادارية المختصة أن تتحمل الشركة هذا العجز •
منتج «ح»		٦٠٠	اسفر الفحص أن سبب زيادة الجرد يرجـع الى خطا فى اثبات اشعارات الاضافة فى بطاقة حركة المنتج

فالمطلوب :

١ ـ قيود التسوية اللازمة •

٢ ـ تصوير حســاب كل من « مخزون انتاج تام » و « تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة » و « مخصصات أخرى ـ مخصص هبوط أسعار الانتاج التام » •

يحسب فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام على مستوى المنتجات طبقا للمعادلات السابقة كما فى الجدول الاتى :

١ ـ مخزون آخر السنة بالتكلفة		٤٦٠٠٠
٢ ـ مخزون أول السنة بالتكلفة		٣٦٠٠٠
٣ ـ مخزون آخر السنة بسعر البيع		٤٨٨٠٠
٤ ـ مخزون أول السنة بسعر البيع		٣٧٨٠٠
٥ ـ التغير فى المخزون بالتكلفة	(١ ـ ٢)	١٠٠٠٠
٦ ـ التغير فى المخزون بسعر البيع	(٣ ـ ٤)	١١٠٠٠
٧ ـ فرق تقويم التغير فى المخزون	(٦ ـ ٥)	١٠٠٠

ويستنتج من رصيد مخصــص هبوط أســعار الانتاج التام فى ميزان المراجعة أن الشركة تطبق أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل على مستوى كل منتج ، لذلك يتعين تسوية المخصص بحيث يحقق زيادة رصيده من ١٤٠٠ جنيه الى ١٦٠٠ جنيه ، وذلك طبقا لنتائج جرد ٣٠/٦/١٩٨١ •

منه	لـه	مساعد	بيـان
٣٦٠٠٠			من حـ/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة
	٣٦٠٠٠		الى حـ/م٠١٠ تـام
			(اقفال مخزون أول السنة المالية)
٤٦٠٠٠			من حـ/م٠١٠ تام
	٤٦٠٠٠		الى حـ/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة
			(اثبات مخزون آخر السنة المالية)
١٠٠٠			من حـ/ف٠ت٠ت٠م٠١٠ تام (حـ/٣٥٨)
	١٠٠٠		الى حـ/ف٠ت٠ت٠م٠١٠ تام (حـ/٤١٣)
			(اثبات فرق تقويم التغير فى المخزون)
١٠٠			من حـ/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة (١)
	١٠٠		الى حـ/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة
			(اثبـات العجـز الطبيعى فى كل مـن المنتجين « أ » و « ب »)
٤٠٠			من حـ/أرصيدة مدينة أخرى
		٤٠٠	حساب أمين المخزن
٣٠٠			من حـ/خسائر راسمالية
	٧٠٠		الى حـ/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة
			(اثبات العجز غير الطبيعى فى كل من المنتجين « أ » و « ب »)
٢٠٠			من حـ/م٠ بخلاف م٠ الاهلاك
	٢٠٠		الى حـ/مخصصات أخرى ـ م٠هـ٠١٠١٠ التام
			(تعديل رصيد المخصص بما يتفق ونتائج جرد المخزون)

١) من الممكن عدم اثبات هذا القيد ٠

ح/١٣٣ ــ مخزون انتاج تام

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٣٦٠٠٠	رصيد منقول	٧/١	٣٦٠٠٠	من ح/ت م ٠١٠ تام بالتكلفة	٦/٣٠
٤٦٠٠٠	الى ح/ت م ٠١٠ تام بالتكلفة	٦/٣٠	٤٦٠٠٠	رصيد مرحل (ميزانية)	٦/٣٠
٨٢٠٠٠			٨٢٠٠٠		

ح/٤١٢ ــ تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة ٠

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٣٦٠٠٠	الى ح/م ٠١٠ تام	٦/٣٠	٤٦٠٠٠	من ح/م ٠١٠ تام	٦/٣٠
١٠٠	الى ح/ت م ٠١٠ تام بالتكلفة	٦/٣٠	١٠٠	من ح/ت م ٠١٠ تام بالتكلفة	٦/٣٠
١٠٧٠٠	الى ح/العمليات الجارية (اقفال)	٦/٣٠	٤٠٠	من ح/أرصدة مدينة أخرى	٦/٣٠
			٣٠٠	من ح/خسائر رأسمالية	٦/٣٠
٤٦٨٠٠			٤٦٨٠٠		

ح/٢٣٤ ــ مخصصات أخرى ــ مخصص هبوط أسعار الانتاج التام

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٦٠٠	رصيد مرحل (ميزانية)	٦/٣٠	١٤٠٠	رصيد منقول	٧/١
			٢٠٠	من ح/م ٠ بخلاف م ٠ الاهلاك	٦/٣٠
١٦٠٠			١٦٠٠		

● ● ●

المبحث الرابع

المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة

قد لا يقتصر النشاط الانتاجي للوحدة الاقتصادية على الانتاج بغرض المتاجرة وانما قد يتعداه الى انتاج بعض الاصول لاستخدامها ذاتيا ٠ وبعبارة اخرى قد يوجه جزء من النشاط الانتاجي للوحدة لاغراض التكوين الرأسمالي ، وقد خصص النظام المحاسبي الموحد حساب « مشغولات داخلية تامة ح/٤١٥ » لحصر تكلفة تلك الاصول التي تنتج بغرض الاستخدام الداخلي ٠ ويعرف النظام المحاسبي هذه المشغولات بانها تتمثل في انتاج الوحدة من الاصول لا بقصد البيع للغير ، انما بقصد الاستخدام الذاتي في العمليات الرأسمالية بدلا من اسناد هذه المشغولات للغير ٠

القواعد الخاصة بالمشغولات الداخلية :

١ ـ تكييف المشغولات الداخلية كحساب من حسابات الموارد : طبقا لخريطة الحسابات بالدليل يتم تكييف المشغولات الداخلية كبند من بنود ايرادات النشاط الجارى •

ويمكن ايضاح مدلول هذا التكييف اذا استرجعنا الى الاذهان المعالجة التقليدية للمشغولات الداخلية عندما كان مجال المحاسبة محصورا على مستوى الوحدة الاقتصادية ، اذ كانت هذه المشغولات تعالج بجعل الاصول المعنية مدينة وحسابات الاستخدامات دائنة ، أى برسملة هذه الاستخدامات ، وبعبارة اخرى لا تعتبر هذه المشغولات كعنصر من عناصر ايرادات النشاط الجارى. لان هذه الايرادات تنحصر فنيا فى الايراد المحقق من بيع الانتاج المعد لهذا الغرض •

ولكن هذه المعالجة تغيرت بالنظام المحاسبى نتيجة لهدف ربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية لانه بالصعود الى المستوى القومى يصبح الانتاج هو الظاهرة التى تحكم تحقق الايراد ، ومن ثم فلا مجال للتفرقة بين الانتاج بغرض الاستخدام الذاتى والانتاج بغرض البيع •

٢ ـ عدم التفرقة بين مشغولات الاصول الثابتة وغيرها من الاصول : يرى البعض قصر استخدام حساب المشغولات الداخلية على مشغولات الاصول الثابتة ، الا اننا نؤيد الرأى القائل بعدم التفرقة بين مشغولات الاصول الثابتة وغيرها من الاصول مثل قطع الغيار ومواد التعبئة والتغليف ، ونسوق لتأييد هذا الرأى التدليل الاتى :

أ) اتساق هذا الرأى مع تعريف النظام المحاسبى لهذه المشغولات ، اذ عرفت بأنها «تتمثل فى انتاج الوحدة من الاصول لا بقصد البيع للغير وانما بقصد الاستخدام الذاتى» ، فهذا التعريف لا يقصر المشغولات على الاصول الثابتة •

ب) اتساق هذا الرأى مع الحكمة من تكييف المشغولات الداخلية كحساب من حسابات الموارد ، فاذا كانت هذه الحكمة تقضى بعدم التفرقة بين الانتاج بغرض البيع والمشغولات بغرض الاستخدام الذاتى واعتبارهما كايرادات نشاط جارى ، فمن باب اولى عدم التفرقة بين هذه المشغولات على أساس طبيعتها اى كونها اصول ثابتة أو مستلزمات سلعية •

٣ ـ تقويم المشغولات على اساس التكلفة : طبقا للنظام المحاسبى يتم تقويم المشغولات الداخلية على اساس تكلفة انتاجها من اجور ومستلزمات سلعية وخدمية ومصروفات تحويلية جارية ، ولعل اختيار النظام للتكلفة كاساس لتقويم المشغولات الداخلية يرجع الى الحجة القائلة بانه لا يجوز للوحدة الاقتصادية ان تربح من نفسها •

٤ ـ استبعاد المشغولات الداخلية من الحسابات الختامية التقليدية : تقتصر الحسابات الختامية التقليدية على عرض القيم المحاسبية المتعلقة بنشاط الوحدة بغرض الاتجار ، ومن ثم يراعى عند تصوير حساب « الانتاج والمتاجرة » استبعاد المشغولات الداخلية من الجانب الدائن مقابل استبعاد تكلفة « مراكز العمليات الراسمالية حـ/٩ » من الجانب المدين (١) •

---

(١) انظر الفصل الثانى ـ الباب السادس •

المعالجة المحاسبية للمشغولات :

تتم المعالجة المحاسبية للمشغولات خلال الفترة المحاسبية طبقا للاطار التالى :

١ ـ يمسك فى قسم التكاليف دفتر استاذ مساعد المشغولات يضم حسابات او بطاقات لحصر تكلفة كل مشغولة من الاستخدامات المختلفة ٠

٢ ـ بالنسبة للحسابات المالية يتم تحميل تكاليف المشغولات على الاستخدامات المختلفة اى دون تفرقة بين الاستخدامات الخاصة بهذه المشغولات والاستخدامات الخاصة بالانتاج بغرض البيع ٠

٣ ـ بتحليل بنود الاستخدامات على حسابات المراقبة ثم على حسابات المشغولات فى دفتر الاستاذ المساعد يمكن حصر تكلفة العمليات الراسمالية وتكلفة كل مشغولة داخلية ٠

٤ ـ عند اتمام كل مشغولة يخطر قسم التكاليف الحسابات المالية بتكلفة انتاجها ٠ وطبقا لهذه الاخطارات يتم اثبات المشغولات الداخلية التامة تبعا لما يلى :

أ) **مشغولات الاصول الثابتة** : اذا كانت المشغولات تمثل اصولا ثابتة يجب توسيط حساب« تكوين سلعى ح/ ١٢١ » ٠ فبفرض ان هذه المشغولات تتمثل فى اثاث ومعدات مكاتب يتم الاثبات من واقع اخطارات ادارة التكاليف باذن التوجيه الاتى :

من ح/تكوين سلعى	١٢١
اثاث ومعدات مكاتب	١٢١٦
الى ح/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥

وعند البدء فى استخدام هذه المشغولات تضاف الى الاصول الثابتة ، ويقيد ذلك باذن التوجيه الاتى :

من ح/اثاث ومعدات مكاتب	١٦٦
الى ح/تكوين سلعى	١٢١
اثاث ومعدات مكاتب	١٢١٦

ب) **مشغولات المستلزمات السلعية** : اذا كانت المشغولات تمثل مستلزمات سلعية تثبت تكلفة هذه المشغولات من واقع اخطارات التكاليف واذون استلامها بتحميلها على حساب المخزن المختص ، فبفرض ان هذه المشغولات تتمثل فى قطع غيار يتم الاثبات بمقتضى اذن التوجيه الاتى :

من ح/مخزن قطع الغيار والمهمات	١٣١٣
الى ح/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥

وعند صرف هذه المشغولات من المخازن لا يخرج الامر عن صرف مستلزمات سلعية من المخازن وتعالج كما سبق بيانه ٠

وفى نهاية السنة يقفل حساب المشغولات ، كحساب من حسابات الموارد ، فى حساب العمليات الجارية بالقيد الاتى :

من ح/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥
الى ح/العمليات الجارية	٢٨١

ولايضاح أبعاد هذه المعالجة المحاسبية نفرض ان تكلفة المشغولات الداخلية التامة خلال السنة المالية ١١٨٠٠ جنيه (٢٠٠٠ أجور ـ ٨٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٨٠٠ مصروفات تحويلية جارية) ، وان هذه المشغولات تتمثل فى ٩٠٠٠ جنيه اثاث ومعدات مكاتب و ٢٨٠٠ جنيه مواد تعبئة وتغليف ، فتكون القيود المتعلقة بهذه المشغولات فى الحسابات المالية وحساب « المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة ح/٤١٥ » وملخص حساب « مراقبة العمليات الرأسمالية ح/٩ » وتاثير هذه البيانات على حساب العمليات الجارية كما يلى :

منه	لـه	مساعد	بيـــان
٩٠٠٠			من ح/تكوين سلعى (١)
		٩٠٠٠	اثاث ومعدات مكاتب
٢٨٠٠			من ح/مخزن مواد تعبئة وتغليف
	١١٨٠٠		الى ح/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
			(تكلفة المشغولات الداخلية التامة)
١١٨٠٠			من ح/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
	١١٨٠٠		الى ح/العمليات الجارية
			(اقفال حساب المشغولات الداخلية)

١) هذا القيد يمثل اجمالى المشغولات على مدار السنة ، وفى الواقع العملى تقيد هذه المشغولات فى تواريخ مختلفة بحسب تدفق اخطارات تكلفة هذه المشغولات من ادارة التكاليف ٠

ح/٤١٥ – مشغولات داخلية تامة بالتكلفة

١١٨٠٠	الى ح/العمليات الجارية	٩٠٠٠	من ح/تكوين سلعى
		٢٨٠٠	من ح/م٠ م٠ تعبئة وتغليف
١١٨٠٠		١١٨٠٠	

ح/٩ – مراقبة العمليات الراسمالية

تاريخ	بيـــــان	٩٣١	٩٣٢	٩٣٣	٩٣٥	اجمالى
		٢٠٠٠	٨٠٠٠	١٠٠٠	٨٠٠	١١٨٠٠

ح/٢٨١ – العمليـات الجـارية

٢٠٠٠	أجـــور (١)	١١٨٠٠	مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
٨٠٠٠	مســـتلزمات سلعية		
١٠٠٠	مســـتلزمات خدميـة		
٨٠٠	م٠ تحويلية جارية		

وعند تصوير حساب الانتاج والمتاجرة يستبعد من الجانب المدين تكلفة العمليات الرأسمالية (١١٨٠٠ جنيه) مقابل استبعاد المشغولات الداخلية من الجانب الدائن ، اتساقا مع طبيعة الحسابات الختامية التقليدية ومع عدم التأثير فى نتيجة العام نظرا لتقويم هذه المشغولات بالتكلفة ٠

المشغولات غير التامة فى نهاية السنة :

لم يفرد النظام المحاسبى حسابا للمشغولات غير التامة ولم يبين كيفية معالجتها فى نهاية السنة المالية ، وفى هذا الصدد يوجد رأيان :

١ – اضافة المشغولات غير التامة الى القيمة الجردية لحساب « انتاج غير تام ح/١٣٢ » ، ومن ثم تنعكس هذه المشغولات فى حساب العمليات الجارية ضمن حساب « تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ح/٤١٤ » ٠

---

١) ان تكلفة المشغولات من الاجور وقدرها ٢٠٠٠ جنيه لا تظهر بشكل منفصل فى حساب العمليات الجارية بل من خلال رصيد حساب الاجور على مستوى الوحدة الاقتصـــادية ، ونفس القول ينطبق على تكلفة المشغولات من باقى الاســتخدامات ، واثبتت قيم هذه الاستخدامات منفصلة لمجرد ايضاح تأثير تكاليف المشغولات الداخلية على حساب العمليات الجارية ٠

٢ ـ استخدام حساب « مشغولات داخلية تامة بالتكلفة حـ/٤١٥ » لمعالجة المشغولات غير التامة ٠

ونرى اتباع الراى الثانى لأن اتباع الراى الأول يؤدى بالتبعية الى مشـــكلة اخرى وهى كيفية اظهار تكاليف مراكز العمليات الرأسمالية بقدر تكلفة المشغولات غير التامة فى حساب الانتاج والمتاجرة ، اضف الى ذلك أن اظهار هذه التكاليف باى شكل كان فى حساب الانتاج والمتاجرة لا يتسق مع طبيعة هذا الحساب ، كما ان ذلك يجافى روح النظام المحاسبى الذى يبدو اتجاهه نحو استبعاد تكاليف مراكز العمليات الرأسمالية من حساب الانتاج والمتاجرة كما يستفاد من معالجة المشغولات التامة ٠

وباتباع الراى الثانى تعالج المشغولات غير التامة فى نهاية السنة المالية طبقا للاطار الاتى :

١ ـ من واقع اخطارات ادارة التكاليف الخاصة بتكلفة المشغولات غير التامة فى نهاية الفترة المحاسبية يتم تسوية حساب هذه المشغولات بجعله دائنا ، مع جعل حساب تكوين سلعى (فى حالة كون المشغولات تمثل أصول ثابتة) أو حساب مخزون انتاج غير تام (١) (فى حالة كون المشغولات مستلزمات سلعية) ، وطبقا لذلك تتم معالجة المشغولات غير التامة فى نهاية السنة المالية بقيد التسوية الاتى :

من حـ/تكوين سـلعى	١٢١
من حـ/مخزون انتاج غير تام	١٣٣
الى حـ/مشغولات تامة بالتكلفة	٤١٥

وبذلك يتماثل رصيد حساب المشغولات مع رصيد حساب مراقبة العمليات الرأسمالية الامر الذى يمكن من استبعادهما معا عند تصوير حساب الانتاج والمتاجرة

٢ ـ فى بداية السنة المالية التالية يثبت قيد التسوية العكسى الاتى :

من حـ/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥
الى حـ/تكوين سـلعى	١٢١
الى حـ/مخزون انتاج غير تام	١٣٣

واذا دققنا فى النتائج المترتبة على هذا القيد نلاحظ ما يلى :

أ) جعل حساب المشغولات مدينا بتكلفة المشغولات غير التامة اول السنة ، وهذا منطقى اذ ان هذا الحساب سيجعل دائنا باجمالى تكلفة هذه المشغولات (أى فى كل من السنة الماضية والحالية) وذلك عند اتمامها خلال السنة الحالية ، وبذلك يعكس رصيد هذا الحساب تكلفة الجهد المبذول فى هذه المشغولات خلال السنة ٠

---

١) استخدم حساب مخزون انتاج غير تام لاثبات المشغولات غير التامة فى نهاية السنة المالية ، اذ لا يمكن استخدام حساب معين من حسابات مخازن المستلزمات السلعية لانها تظهر حركة هذه المستلزمات بالمخازن ٠ وهذه المعالجة تتسق مع رأى اللجنة الفنية الدائمة لتفسير النظام ٠

ب) تخفيض رصيد حساب التكوين السلعي بتكلفة المشغولات غير التامة أول السنة ، لان هذا الحساب سيجعل مدينا باجمالي تكلفة هذه المشغولات عند اتمامها خلال السنة الحالية ٠

ج) تخفيض رصيد مخزون الانتاج غير التام بتكلفة المشغولات غير التامة اول السنة ، وهذا يؤدى الى تنقية هذا الحساب من هذه المشغولات بحيث يصبح رصيده ممثلا لتكلفة هذا المخزون بمعناه المتعارف عليه ٠

هذا ويلاحظ انه عند اتمام المشغولات خلال السنة المالية ستقيد طبقا للاسلوب المعروف بجعل حساب مخزن معين من مخازن المستلزمات السلعية مدينا ٠

٣ ـ طبقا لما هو متبع عند تحليل بنود الاستخدامات خلال السنة المالية على حسابات المراقبة يتم تحميل تكاليف العمليات الرأسمالية على حساب « مراقبة العمليات الرأسمالية » ، ومن الناحية العامة يمثل رصيد هذا الحساب فى نهاية السنة تكلفة اتمام مشغولات وتكلفة مشغولات جديدة سواء تمت خلال السنة أو ظلت غير تامة حتى نهايتها ، وبعبارة اخرى يكون رصيد هذا الحساب معادلا لتكلفة المشغولات التامة خلال السنة ناقصا تكلفة المشغولات غير التامة أول السنة مضافا الى ذلك تكلفة المشغولات التامة آخر السنة ٠

٤ ـ تقيد اجمالى تكلفة المشغولات التامة خلال السنة كما هو معروف بجعل حساب المشغولات الداخلية التامة دائنا ، ويستوى فى ذلك المشغولات التى كانت غير تامة فى بداية السنة أو المشغولات الجديدة ٠

٥ ـ فى نهاية السنة المالية تثبت تكلفة المشغولات غير التامة بقيد التسوية السابق بيانه ٠

ولايضاح ابعاد هذه المعالجة المحاسبية نفرض البيانات الاتية الخاصة بالمشغولات الداخلية خلال سنة مالية معينة :

١ ـ تكلفة المشغولات غير التامة فى ٧/١ تبلغ ١٢٠٠ جنيه (٢٠٠ أجور ـ ٧٨٠ مستلزمات سلعية ـ ١٢٠ مستلزمات خدمية ـ ١٠٠ مصروفات تحويلية جارية)، وتتمثل هذه المشغولات فى ٩٠٠ جنيه أثاث ومعدات مكاتب و ٣٠٠ جنيه مواد تعبئة وتغليف ٠

٢ ـ تكلفة المشغولات التامة خلال السنة ١١٨٠٠ جنيه (٢٠٠٠ اجور ـ ٨٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٨٠٠ مصروفات تحويلية جارية) ، وتتمثل هذه المشغولات فى ٩٠٠٠ جنيه اثاث ومعدات مكاتب ، ٢٨٠٠ جنيه مواد تعبئة وتغليف ٠

٣ ـ تكلفة المشغولات غير التامة فى ٦/٣٠ تبلغ ٢٠٠٠ جنيه (٣٠٠ أجور ـ ١٣٢٠ مستلزمات سلعية ـ ٢٠٠ مستلزمات خدمية ـ ١٨٠ مصروفات تحويلية جارية) وتتمثل هذه المشغولات فى ١٢٠٠ جنيه اثاث ومعدات مكاتب و ٨٠٠ جنيه مواد تعبئة وتغليف ٠

فيكون القيود المتعلقة بهذه المشغولات خلال السنة فى الحسابات المالية و حساب المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة » وملخص حساب « مراقبة العمليات الرأسمالية » وتأثير هذه البيانات على حساب العمليات الجارية كما يلى :

منه	لـه	مساعد	بيـــــان	تاريخ
١٢٠٠			من حـ/م. داخلية تامة بالتكلفة	٧/١
	٩٠٠		الى حـ/تكوين سلعى	
		٩٠٠	اثاث ومعدات مكاتب	
	٣٠٠		الى حـ/مخزون انتاج غير تام	
			(تكلفة المشغولات غير التامة أول السنة)	
٩٠٠٠			من حـ/تكوين سلعى	اثناء السنة
		٩٠٠٠	اثاث ومعدات مكاتب	
٢٨٠٠			من حـ/مخزن م. تعبئة وتغليف	
	١١٨٠٠		الى حـ/م. داخلية تامة بالتكلفة	
			(تكلفة المشغولات التامة اثنــاء الســنة)	
١٢٠٠			من حـ/تكوين سلعى	٦/٣٠
		١٢٠٠	اثاث ومعدات مكاتب	
٨٠٠			من حـ/مخزون انتاج غ.	
	٢٠٠٠		الى حـ/م. داخلية تامة بالتكلفة	
			(تكلفة المشغولات غير التامة آخر السنة)	
١٢٦٠٠			من حـ/م. داخلية تامة بالتكلفة	٦/٣٠
	١٢٦٠٠		الى حـ/العمليات الجارية	
			(أقفال حســاب المشغولات الداخلية)	

ح/٤١٥ ـ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة

٩٠٠	الى ح/تكوين سلعى	٧/١	٩٠٠٠	من ح/تكوين سلعى	اثناء السنة
٣٠٠	الى ح/م٠ ١٠ غير تام	٧/١	٢٨٠٠	من ح/م٠م٠ت٠ وتغليف	
١٢٦٠٠	الى ح/العمليات الجارية	٦/٣٠	١٢٠٠	من/تكوين سلعى	٦/٣٠
			٨٠٠	من ح/م١٠٠ غير تام	٦/٣٠
١٣٨٠٠			١٣٨٠٠		

ح/٩ ـ مراقبة العمليات الراسمالية

التاريخ	بيـــــان	٩٣١	٩٣٢	٩٣٣	٩٣٥	اجمالى
		٢١٠٠	٨٥٤٠	١٠٨٠	٨٨٠	١٢٦٠٠

ح/٢٨١ ـ العمليـــات الجـــارية

٢١٠٠	اجـــور	١٢٦٠٠	مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
٨٥٤٠	مستلزمات سلعية		
١٠٨٠	مستلزمات خدمية		
٨٨٠	م٠ تحويلية جارية		

ويلاحظ ان تكلفة العمليـات الراسـمالية ، كما سـبق ان بينا ، تعادل تكافة المشغولات التامة خلال السنة ناقصا تكلفة المشغولات غير التامة أول السنة مضافا الى ذلك تكلفة المشغولات غير التامة اخر السنة ، فمثلا تكلفة العمليات من الاجور تعادل ٢٠٠٠ ـ ٢٠٠ + ٣٠٠ جنيه ٠

● ● ●

المبحـــث الخامس

ايرادات التشــغيل للغير والخــدمات المباعة

اولا ـ حساب ٤١٦ ـ ايرادات تشغيل للغير :

يقيد فى هذا الحساب الايرادات التى تتقاضاها الوحدة عن تشغيل لحساب الغير وذلك على مواد او منتجات لا تملكها الوحدة ٠

ثانيا ـ حـ/٤١٧ ـ خدمات مباعة :

وتتمثل فى الايرادات التى تحققت للوحدة من مباشرة النشاط الخدمى مثل نشاط الفنادق ودور العرض والمسارح والنقل العام ٠

المعالجة المحاسبية :

يتم توسيط حســاب العملاء (بحسب القطاعات) بالنســبة لكل من ايرادات التشغيل للغير والخدمات المباعة ، اذ ان حســاب العملاء يتم توسيطه بخصــوص مبيعات النشاط الجارى سواء كان فى شكل سلع او خدمات ٠

فاذا فرضنا انالوحدة قامت باجراء عمليات تشغيلية لحساب احدى شركات القطاع العاميقيد استحقاق الايراد باذن التوجيه الاتى :

من حـ/عملاء قطاع عام اعمال شركة ٠٠٠	١٦١١٢ × ×
الى حـ/ايرادات تشغيل للغير	٤١٦

ويقيد تحصيل هذا الايراد بجعل حســاب بنك تمويل النشــاط الجارى مدينا ، وحساب عملاء دائنا ٠

ويقيد الايراد اليومى لدور العرض او المســارح او هيئة النقل العــام باذن التوجيه الاتى :

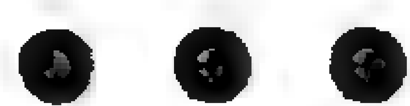
من حـ/عملاء قطاع خاص عائلى عملاء قطاع خاص عائلى ـ نقدا	١٦١٢١ × ×
الى حـ/خدمات مباعة	٤١٧

ويقيد ايداع هذا الايراد بالبنك بجعل حساب بنك تمويل النشاط الجارى مدينا وحساب عملاء دائنا ٠

واذا كان حساب الخدمات المباعة مخصص اصلا للوحدات التى تباشر النشاط الخدمي فان وحدات النشاط الانتاجي قد تباشر بعض النشاط الخدمى ، كما هو الحال اذا قامت الوحدة بنقل مبيعاتها للعملاء بواسطة سياراتها مقابل أجور متفق عليها ، فاذا فرضنا ان الوحدة الاقتصادية باعت بالاجل لشركة قطاع عام انتاج تام بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تسليم مخازن الوحدة الاقتصادية ، وتم نقل هذه المبيعات على سيارات الشركة مقابل ٥٠ جنيه ، فان ذلك يقيد باذن التوجيه الاتى :

منه	لـه	مساعد	بيـــان
٥٠٥٠			من حـ/عملاء ق٠ع٠ اعمال
		٥٠٥٠	شركة ٠٠٠
	٥٠٠٠		الى حـ/صافى مبيعات انتاج تام
		٥٠٠٠	اجمالى مبيعات
	٥٠		الى حـ/خدمات مباعة

اضف الى ذلك أن الخدمات المباعة قد تتمثل فى خدمة نشـاط معين بالوحـدة الاقتصـادية لنشـاط آخر ، كما هو الحال فى استخدام سـيارات الوحدة فى نقل مشترياتها من المستلزمات السلعية أو البضائع أونقل مبيعاتها من الانتـاج التـام أو البضائع ، وفى هذه الحالات لا يكون هناك محل لاستخدام حساب العملاء ،وقد بينا فيما سبق المعالجة المحاسبية لهذه الحالات ٠



المبحـث السـادس

البضـائع بغـرض البيـع

تعريف وتقويم البضائع بغرض البيع :

تتمثل هذه البضائع فى السلع التى تشتريها الوحدة الاقتصادية بغرض بيعها بالحالة التى اشتريت بها دون اجراء عمليات صناعية عليها ، فهذه البضائع تتعلق بالوحدات الاقتصادية التى تباشر نشاطا تجاريا ٠

وتقوم البضائع بغرض البيع في ختام السنة المالية بتكلفتها حتى مخازن الوحدة الاقتصادية ، واذا كانت هذه التكلفة تزيد عن قيمة البضائع بأسعار البيع يكون مخصص بالفرق يطلق عليه « مخصص هبوط أسعار البضائع » كأحد حسابات « مخصصات اخرى » ، ويعالج هذا المخصص كما سبق أن بينا بالنسبة لمخصص هبوط اسعار الانتاج التام ·

تبويب حساب بضائع بغرض البيع :

نظرا لعدم كفاية الارقام المخصصة بالدليل لحسابات ايرادات النشاط الجارى على مستوى ثلاث ارقام استخدم الدليل اصطلاح « بضائع بغرض البيع حـ/٤١٨ » ليشمل حسابات الموارد الخاصة بهذه البضائع وهى صافى المبيعات وتغير مخزون البضائع بالتكلفة وفرق تقويم التغير فى مخزون البضائع ، فهذا الحساب يتم تبويبه فى الدليل الى حسابات فرعية وجزئية كما يلى :

٤١٨١		صافى مبيعات صنف/قسم
	٤١٨١١	اجمالى مبيعات صنف/قسم ـ دائن
	٤١٨١٢	مردودات داخله صنف/قسم ـ مدين
	٤١٨١٣	مرتجعات مبيعات صنف/قسم ـ مدين
	٤١٨١٤	خصم مسموح به صنف/قسم ـ مدين
	٤١٨١٥	نقل مبيعات بضائع صنف/قسم ـ مدين
	٤١٨١٦	هدايا وعينات صنف/قسم ـ مدين
٤١٨٢		تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة
٤١٨٣		فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع

من هذا التبويب يتضح ان حساب « البضائع بغرض البيع » فى الوحدات الاقتصادية التى تباشر نشاطا تجاريا يقابل « الانتاج التام بسعر البيع » الخاص بالوحدات التى تقوم بنشاط صناعى ، كما يتضح أن حساب « بضائع بغرض البيع » يعادل « المشتريات بغرض البيع » مقومة بأسعار البيع ، وهذا يفسر ظهور انتاج النشاط التجارى فى قائمة الانتاج والقيمة المضافة طبقا للعلاقة الاتية :

انتاج النشاط التجارى

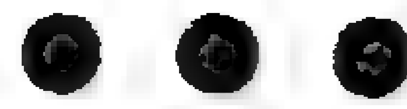
=

البضائع بغرض البيع ـ المشتريات بغرض البيع

القواعد الخاصة والمعالجة المحاسبية :

يسرى على مكونات البضائع بغرض البيع القواعد الخاصة بحسابات « صافى مبيعات الانتاج التام » و « مخزون الانتاج التام بالتكلفة » و « فرق تقويم التغير

فى مخزون الانتاج التام » (١) ، ومن ثم فان المعالجة المحاسبية لهذه الحسابات تنطبق بالنسبة لمكونات البضائع بغرض البيع ٠



المبحث السابع

مخلفات الانتاج

اضيف هذا الحساب ضمن تعديلات مارس ١٩٦٨ كحساب من حسابات الموارد ، ويجعل دائنا بالقيمة التقديرية لمخلفات النشاط الانتاجى ٠

القواعد الخاصة بمخلفات الانتاج :

١ ـ **تكييف مخلفات الانتاج كحساب من حسابات الموارد :** طبقا لتعديلات مارس ١٩٦٨ يتم تكييف مخلفات الانتاج كبند من بنود ايرادات النشاط الجارى ، ويمكن ايضاح مدلول هذه المعالجة اذا استرجعنا الى الاذهان المعالجة التقليدية لهذه المخلفات ، اذ كانت تعالج باحدى طريقتين ٠ طبقا للطريقة الاولى تعتبر المتحصلات من بيع هذه المخلفات ايرادا اضافيا للوحدة الاقتصادية ، وطبقا للطريقة الثانية تعالج صافى القيمة البيعية للمخلفات وقت نشاتها كتسوية أى تخفيض لتكلفة المنتج الرئيسى ٠

ولكن هذه المعالجة تغيرت طبقا لتعديلات مارس ١٩٦٨ ، اذ اضيف للدليل المحاسبى حساب « مخلفات انتاج حـ/٤١٩ » لكى يجعل دائنا بالقيمة التقديرية لهذه المخلفات وقت نشأتها أى انتاجها ، ولعل الحكمة من ذلك هى اعتبار هذه المخلفات من مكونات الانتاج على المستوى القومى ٠

٢ ـ **تقويم مخلفات الانتاج :** يتم تقويم هذه المخلفات على اساس صافى قيمتها البيعية فى ضوء متوسط أسعار بيعها فى العام السابق ٠

المعالجة المحاسبية لمخلفات الانتاج :

يثبت ايداع هذه المخلفات بالمخزن على أساس قيمتها التقديرية بالقيد الاتى :

١٣١٥	من حـ/مخزن المخلفات
٤١٩	الى حـ/مخلفات انتاج

وفى نهاية العام يقفل هذا الحساب فى حساب العمليات الجارية كما يلى :

٤١٩	من حـ/مخلفات انتاج
٢٨١	الى حـ/العمليات الجارية

١) انظر الثلاث مباحث الاولى من هذا الفصل ٠

الفصل الثانى

الإعانات وإيرادات الأوراق المالية

اولا ـ الاعانات

يتمثل هذا الحساب اصلا فى الاعانات الاقتصادية التى تمنحها الدولة لبعض الوحدات لمساعدتها فى مزاولة نشاطها الانتاجى أو لتمكينها من المنافسة الاجنبية ، كما تشمل الضرائب والرسوم السلعية التى تستردها الوحدة تطبيقا لقانون « الدروباك » .

القواعد الخاصة بالإعانات :

١ ـ التفرقة بين « اعانات انتاج حـ/٤٢١ » و « اعانات تصدير هـ/٤٢٢ » .

٢ ـ تعتبر الاعانات فى حكم ايرادات النشاط الجارى اذ انها تمكن الوحدة من مزاولة نشاطها الانتاجى او تمكينها من بيع منتجاتها فى الاسواق الخارجية بأسعار مناسبة ، وطبقا لذلك تظهر الاعانات فى المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية التى يتمثل رصيدها فى « فائض العمليات الجارية » .

٣ ـ لاغراض الموازنة النقدية يلزم توسيط حساب ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ اعانات مستحقة حـ/١٧٣١ » .

المعالجة المحاسبية للاعانات :

طبقا للقواعد السابقة تكون المعالجة المحاسبية لاستحقاق الاعانات وتحصيلها كما يلى :

١ ـ استحقاق الاعانة :

من حـ/ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة اعانات مستحقة	١٧٣ ١٧٣١
الى حـ/اعانات انتاج	٤٢١
الى هـ/اعانات تصدير	٤٢٢

٢ ـ تحصيل الاعانة :

من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
الى حـ/ايرادات جارية وتخصيصيةمستحقة اعانات مستحقة	١٧٣ ١٧٣١

ثانيا ـ ايرادات الاوراق المالية

يتمثل هذا البند من الايرادات فيما تحصل عليه الوحدة نتيجة مساهمتها فى راس مال الوحدات الاخرى وكذلك فوائد السندات الحكومية المشتراة طبقا لاحكام القانون ·

القواعد الخاصة بايرادات الاوراق المالية :

١ ـ توسيط حساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ايرادات اوراق مالية مستحقة حـ/١٧٣٢ » وذلك لاغراض الموازنة النقدية ·

٢ ـ ادراج ايرادات الاراق المالية بالقيمة الاجمالية مع تقييد ضريبة القيم المنقولة المحجوزة عند المنبع على حساب « ضرائب دخلية حـ/٣٦٩ » ·

المعالجة المحاسبية لايرادات الاوراق المالية :

بفرض استحقاق ايرادات أوراق مالية خاضعة لضريبة القيم المنقولة يقيد ذلك باذن التوجيه الاتى :

من حـ/ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ايرادات أوراق مالية مستحقة	١٧٣ ١٧٣٢
من حـ/ضرائب دخلية	٣٦٩
الى حـ/ايرادات اوراق مالية	٤٣

واذا كانت ايرادات الاوراق غير خاضعة للضريبة يقيد استحقاق هذه الايرادات باذن التوجيه الاتى :

من حـ/ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ايرادات أوراق مالية مستحقة	١٧٣ ١٧٣٢
الى حـ/ايرادات اوراق مالية	٤٣

ويقيد التحصيل كما هو معروف بجعل حساب « بنك تمويل النشاط الجارى » مدينا وحساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ايرادات أوراق مالية مستحقة » دائنا ·

● ● ●

الفصل الثالث

الإيرادات التحويلية

تبويب الايـرادات التحويلية :

تشـمل الايرادات التحويلية مجموعة من الايرادات العرضـية غير المرتبطة بالنشاط الجارى للوحدة الاقتصادية ، ويتمثل هذا الحساب فى مجموعة الحسابات المسـاعدة الآتية :

رقم الدليل	الحساب المساعد	رقم الدليل	الحساب المساعد
٤٤١	فوائد دائنة	٤٤٥	تعويضات وغرامات
٤٤٢	ايجارات دائنة	٤٤٦	ايرادات متنوعة
٤٤٣	ارباح راسمالية	٤٤٧	فرق الايجار المحسوب
٤٤٤	ايرادات سنوات سابقة	٤٤٨	فرق الفوائد المحسوبة

وبنظرة فاحصة لهذه الحسابات نلاحظ انها غير متجانسة لا تجمعها الا صفة عدم الارتباط او الارتباط غير المباشر بالنشـاط الجـارى للوحدة الاقتصـادية . وباستبعاد حسابى « فرق الايجار المحسوب » وفرق الفوائد المحسوبة » لسابق شرحها توضح المعالجة المحاسبية لباقى حسابات « الايرادات التحويلية » فى المباحث الاتية :

المبحث الأول : الفوائد الدائنة والايجارات الدائنة وايـرادات السـنوات السـابقة والتعويضـات والغرامـات

المبحث الثانى : الاربـاح الراسـماليـة

المبحث الثالث : الايـرادات المتنـوعـة

● ● ●

المبحث الأول

الفوائد الدائنة والايجارات الدائنة وايرادات السنوات السابقة والتعويضات والغرامات

يجب بالنسبة لهذه الحسابات توسيط حساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة حـ/١٧٢ » ، مع التحليل الى حساباته طبقا للبيان الآتى :

الموارد	الحساب الوسيط
فوائد دائنة حـ/٤٤١	فوائد دائنة مستحقة حـ/١٧٢٣
ايجارات دائنة حـ/٤٤٢	ايجارات دائنة مستحقة حـ/١٧٢٤
ايرادات سنوات سابقة حـ/٤٤٤	ايرادات سنوات سابقة مستحقة حـ/١٧٢٧
تعويضات وغرامات حـ/٤٤٥	تعويضات وغرامات مستحقة حـ/١٧٢٥

اولا ـ حساب ٤٤١ ـ فوائد دائنة :

تتضمن الفوائد المستحقة للوحدة الاقتصادية على الاقراض والبنوك والحسابات الجارية للعملاء ٠

واذا كانت هذه الفوائد تخضع للضريبة تثبت بالقيمة الاجمالية مع تقييد الضريبة على فوائد الديون المحجوزة عند المنبع على حساب « ضرائب دخلية حـ/٣٦٩ » (١) ٠

ثانيا ـ حساب ٤٤٢ ـ ايجارات دائنة :

تتضمن المبالغ المستحقة على الغير نظير انتفاعهم ببعض الاصول الثابتة المملوكة للوحدة الاقتصادية والغير مستخدمة فى عمليات الانتاج سواء كانت هذه الاصول عقارات او اصول ثابتة اخرى ٠

ثالثا ـ حساب ٤٤٤ ـ ايرادات سنوات سابقة :

قد تقبض الوحدة خلال السنة ايرادات تخص سنة أو سنوات سابقة ولم يسبق حسابها كايرادات مستحقة فى السنوات المذكورة ٠ فى هذه الحالة ليس أمامنا مفر من ادراجها ضمن ايرادات السنة الحالية تحت حساب « ايرادات سنوات سابقة » ٠

---

١) لبيان كيفية تطبيق ذلك محاسبيا يراجع معالجة الضرائب الدخلية كبند من بنود التحويلات الجارية التخصيصية ٠

وكمثال نفرض ان الوحدة الاقتصادية حصلت بشيك ٢٠٠ جنيه فوائد عن اقراض طويل الأجل ، وهذه الفوائد تخص السنة الماضية ، وبالفحص تبين أن هذه الفوائد لم تحسب كايراد مستحق لتلك السنة ، فيعالج استحقاق وتحصيل هذه الفوائد كما يلى :

منه	له	مساعد	بيان
٢٠٠			من حـ/ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
		٢٠٠	ايرادات سنوات سابقة مستحقة
	٢٠٠		الى حـ/ايرادات سنوات سابقة
			(الفوائد المستحقة السنة الماضية عن اقراض ...)
٢٠٠			من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
	٢٠٠		الى حـ/ايرادات جاريةوتخصيصية مستحقة
		٢٠٠	ايرادات سنوات سابقة مستحقة
			(تحصيل الفوائد المستحقة بشيك رقم ...)

ويلاحظ انه اذا كانت هذه الفوائد قد حسبت كايراد مستحق للسنة الماضية فان الأمر لا يعدو أن يكون تحصيل حق من حقوق الوحدة الاقتصادية ، ويقيد ذلك كما يلى :

منه	له	مساعد	بيان
٢٠٠			من حـ / بنك تمويل النشاط الجارى
	٢٠٠		الى حـ / ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
		٢٠٠	فوائد دائنة مستحقة

هذا وقد تتمثل ايرادات السنوات السابقة فى تسوية المخصصات بالتخفيض أو الالغاء كما هو الحال بالنسبة لمخصص « هبوط أسعار الانتاج التام » ، كما قد يحدث ذلك بالنسبة لمخصص الاهلاك اذا تبين فى السنة الحالية خطأ فى تطبيق قواعد الاهلاك فى السنة الماضية مما ترتب عليه حساب اقساط تلك السنة بالزيادة ، فيتم تصحيح ذلك بتخفيض مخصص الاهلاك بمقدار هذه الزيادة بقيد التسوية الاتية :

من حـ/مخصص اهــلاك	٢٣١
(مع التحليل حسب نوع الأصول)	
الى حـ/ ايردات سنوات سابقة	٤٤٤

ويلاحظ فى هذه الحالات أنه لا محل لتوسيط حساب ايرادات جارية وتخصيصية لأن الأمر لايعدو أن يكون تسويات محاسبية .

رابعا ـ حساب ٤٤٥ ـ تعويضات وغرامات :

يقيد فى هذا الحساب صافى ما قد يستحق للوحدة من تعويضات وغرامات من الغير .

فاذا فرضنا انه أستحق للوحدة الاقتصادية تعويضات تم تحصيلها بشيك يثبت قيد الاستحقاق باذن التوجيه الآتى :

من حـ/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣
تعويضات وغرامات مستحقة	١٧٣٥
الى حـ/تعويضات وغرامات	٤٤٥

ويقيد التحصيل ، كما هو معروف ، بجعل حساب « بنك تمويل النشاط الجارى » مدينا وحساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة » دائنا .



المبحـــث الثانـــى

الأربـــــاح الراسماليـــــة

تعريف الأرباح الراسمالية :

هى الأرباح الناتجة عن البيع العرضى لأصل من الأصول الثابتة باكثر من قيمتها الدفترية (التكلفة ـ مخصص الاهلاك) ، أو الناتجة عن بيع الاستثمارات المالية باكثر من تكلفتها ، اخذا فى الحسبان مخصص هبوط الأسعار الخاص بالاستثمارات المالية المباعة ان وجـد .

المعالجة المحاسبية للأرباح الراسمالية :

يخضع بيع الأصول الثابتة والاستثمارات المالية لقاعدة اساسية وهى توسيط حساب « مدينون مختلفون حـ/١٧١ » مع التبويب بحسب الأصول .

وقد سبق شرح المعالجة المحاسبية للأرباح الراسمالية الناتجة من بيع اصل من الأصول الثابتة ، ونكتفى هنا بشرح معالجة هذه الأرباح فى حالة بيع الاستثمارات الماليـة .

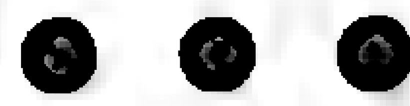
وكمثال لهذه المعالجة نفرض أن الوحدة الاقتصادية باعت استثمارات فى أوراق مالية محلية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ، علما بأن تكلفة هذه الاستثمارات ٥٢٠٠ جنيه ومخصص هبوط الأسعار الخاص بهذه الاستثمارات ٣٠٠ جنيه ، فتقيد هذه العملية كما باذن التوجيه الآتى :

منه	له	مساعد	بيان
٥٠٠٠			من ح/مدينون مختلفون
		٥٠٠٠	مدينو بيع أوراق مالية محلية
٣٠٠			من ح/مخصصات اخرى ـ مخصص ا٠مالية
	٥٢٠٠		الى ح/استثمارات فى ا٠م٠ محلية
	١٠٠		الى ح/أرباح راسمالية

ويقيد تحصيل ثمن البيع بجعل حساب « بنك تمويل النشاط الجارى » مدينا وحساب « مدينون مختلفون » دائنا ٠

وبفرض عدم وجود مخصص الاوراق المالية فاننا نكون بصدد حدوث خسائر راسمالية ٠

هذا ونشير الى أن اللائحة التنفيذية لقانون المؤسسات العامة وشركات القطاع العام قد اتخذت موقفا معينا من الأرباح الراسمالية ، ونؤجل ايضاح ذلك لحين التعرض لموضوع توزيع الفائض ٠



المبحث الثالث

الايرادات المتنوعة

تبويب الايرادات المتنوعة :

الايرادات المتنوعة تشمل ايرادات غير متجانسة بعضها يؤثر فى الموازنة النقدية والبعض الآخر لا يعدو أن يكون تسويات غير نقدية ٠ وينقسم الى الحسابات الفرعية الآتية :

٤٤٦١	ارباح بيع مخلفات	٤٤٦٤	ارباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات
٤٤٦٢	خصم مكتسب		
٤٤٦٣	ديون سبق أعدامها	٤٤٦٥	عمولات

ونظرا لاختلاف طبيعة هذه الايرادات نبين المعالجة المحاسبية لها بترتيب معين في الفروع التالية ٠

الفرع الأول

ارباح بيع مخلفات

قد تقوم الوحدة الاقتصادية ببيع ما يتجمع لديها من مخلفات ، الأمر الذى يترتب عليه ربح (او خسارة) يعادل الفرق بين ثمن بيع هذه المخلفات وقيمتها الدفترية اى القيمة التى قدرت بها عند ايداعها بالمخزن ٠ وقبل ان نبين المعالجة المحاسبية لذلك، يستحسن أولا تجميع الحسابات الخاصة بالمخلفات بالدليل مع بيان طبيعة كل منها ٠

الحسابات الخاصة بالمخلفات بالدليل :

١ ـ هـ/١٣١٥ ـ مخزن المخلفات : كما سبق أن بينا يظهر هذا الحساب حركة المخلفات ، وقد تكون هذه المخلفات من النشاط الانتاجى أو من المشتريات ، ويتم اثبات حركة هذا المخزن على أساس القيمة التقديرية لهذه المخلفات عند ايداعها بالمخزن ٠

وكحساب من حسابات الأصول يمثل رصيد هذا الحساب فى تاريخ معين القيمة التقديرية للمخلفات الموجودة بالمخزن فى ذلك التاريخ ٠

٢ ـ هـ/٣٢٥ ـ مستلزمات سلعية ـ مخلفات : قد يتم التصرف فى المخلفات باعادة استخدامها فى نشاط الوحدة الاقتصادية ، وفى هذه الحالة تحمل على حساب « مستلزمات سلعية ـ مخلفات » (١) ٠

وكحساب من حسابات الاستخدامات يمثل رصيد هذا الحساب فى تاريخ معين مجموع القيم التقديرية للمخلفات المستخدمة فى نشاط الوحدة الاقتصادية من بداية السنة المالية حتى ذلك التاريخ ٠

٣ ـ هـ/٤١٩ ـ مخلفات انتاج : يجعل هذا الحساب دائنا بالقيم التقديرية لمخلفات النشاط الانتاجى فقط وقت ايداعها بالمخزن (٢) ٠

وكحساب من حسابات الموارد يمثل رصيد هذا الحساب فى تاريخ معين مجموع القيم التقديرية لمخلفات الانتاج من بداية السنة المالية حتى ذلك التاريخ ٠

(١) انظر الفصل الثانى ـ الباب الرابع ٠

(٢) انظر المبحث السابع ـ الفصل الأول ـ الباب الخامس ٠

٤ ـ هـ/٤٤٦١ ـ **ارباح بيع مخلفات** : يجعل هذا الحساب دائنا بارباح بيع المخلفات سواء كانت مخلفات انتاج او مشتريات ، وينشأ الربح اذا كان ثمن البيع اعلى من القيمة الدفترية للمخلفات المباعة ٠

وكحساب من حسابات الموارد يمثل رصيد هذا الحساب في تاريخ معين مجموع ارباح بيع المخلفات من بداية السنة المالية حتى ذلك التاريخ ٠

وقد تعرضنا فيما سبق لشرح القواعد الخاصة والمعالجة المحاسبية للحسابات الثلاث الأولى ، ونورد فيما يلى القواعد الخاصة والمعالجة المحاسبية للحساب الرابع ٠

القواعد الخاصة بالحساب :

١ـ **توسيط حساب من حسابات الحقوق** : حساب « ارباح بيع مخلفات » بند من بنود الايرادات المتنوعة ، لذلك فان الحساب الذى يتم توسيطه عند بيع المخلفات هو حساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ايرادات متنوعة مستحقة » ، وذلك طبقا لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبى ٠

وقد صدر بهذا الخصوص توصية من اللجنة الفنية الدائمة بتوسيط حساب « عملاء » ، وهو نفس الحساب الذى يستخدم بالنسبة لمبيعات النشاط الجارى ، ونحن نؤيد هذه التوصية مع قصرها على مبيعات مخلفات الانتاج ، فتوسيط حساب العملاء بالنسبة لهذه المخلفات يستقيم علميا للمبررات الآتية :

أ) نشأة مخلفات الانتاج امر حتمى ومتلازم مع طبيعة النشاط الانتاجى ، لذلك يفضل معالجة مبيعات هذه المخلفات كمبيعات نشاط جارى ٠

ب) استخدام حساب العملاء بالنسبة لبيع مخلفات الانتاج يستقيم مع المعالجة المحاسبية لايداع هذه المخلفات بالمخزن ، اذ تقيد لحساب « مخلفات انتاج » ، وهو من حسابات ايرادات النشاط الجارى ، ومن ثم يفضل معالجة بيع هذه المخلفات كمبيعات نشاط جارى ٠

٠ ولما كانت هذه المبررات غير متوافرة بالنسبه لمخلفات المشتريات ٠ نرى استخدام الحساب الذى يستقيم مع خريطة الحسابات بالدليل وهو حساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ايرادات متنوعة مستحقة » بخصوص بيع مخلفات المشتريات .

٢ ـ **معالجة الخسائر** : لم يفرد بالدليل حسابا مقابلا فى الاستخدامات لاثبات ما قد يترتب على بيع المخلفات من خسائر ، ولمعالجة هذه الخسائر يوجد رأيان :

أ) تجميل الخسائر على حساب « خسائر رأسمالية حـ / ٣٦٤ » ، وقد ينتقد هذا الرأى على أساس انه لا يتسق مع شرح النظام المحاسبى

لحساب خسائر راسمالية ، الذى يقصر هذه الخسائر على ما ينتج من بيع الأصول الثابتة والأوراق المالية .

ب) قيد الخسائر فى الجانب المدين من حساب « ارباح بيع مخلفات حـ / ٤٤٦١ » ، لكى تتقاص مع الأرباح الناتجة من بيع هذه المخلفات ، على أن يظهر رصيد هذا الحساب (دائنا أو مدينا) فى جانب الموارد من حساب العمليات الجارية ، وذلك لتوصيف حساب ارباح بيع مخلفات بالدليل كحساب من حسابات الموارد (١) .

المعالجة المحاسبية لأرباح بيع المخلفات :

فى ضوء القواعد السابقة تتم المعالجة المحاسبية لبيع المخلفات ، وكمثال لبيع مخلفات الانتاج نفرض ان هذه الوحدة باعت بالاجل لاحدى شركات القطاع العام مخلفات انتاج بمبلغ ٨٠٠ جنيه وكانت قيمتها الدفترية ٧٠٠ جنيه فيكون اذن التوجيه كما يلى :

منه	له	مساعد	بيان
٨٠٠			من حـ / عملاء قطاع عام اعمال
		٨٠٠	شركة ...
	٧٠٠		الى حـ / مخزن المخلفات
	١٠٠		الى حـ / ايرادات متنوعة
		١٠٠	ارباح بيع مخلفات

وبفرض أن ثمن البيع فى المثال السابق كان ٦٥٠ جنيه يكون اذن التوجيه كما يلى :

منه	له	مساعد	بيان
٦٥٠			من حـ / عملاء قطاع عام اعمال
		٦٥٠	شركة ...
٥٠			من حـ / ايرادات متنوعة
		٥٠	ارباح بيع مخلفات
	٧٠٠		الى حـ / مخزن المخلفات

(١) اذا كان رصيد الحساب مدينا (الخسائر أكبر من الارباح) ، فانه يظهر بالطرح فى جانب الموارد من حساب العمليات الجارية .

وكمثال لبيع مخلفات المشتريات نفرض ان الوحدة باعت بالاجل لاحدى شركات القطاع العام مخلفات مشتريات بمبلغ ٦٠٠ جنيه وكانت قيمتها الدفترية ٥٥٠ جنيه ، فيكون اذن التوجيه كما يلى :

منه	له	مساعد	بيـــــان
٦٠٠			من ح / ايرادات ج . ت . مستحقة
		٦٠٠	ايرادات متنوعة مستحقة
	٥٥٠		الى ح / مخزن المخلفات
	٥٠		الى ح / ايرادات متنوعة
		٥٠	ارباح بيع مخلفات

الفـــــرع الثانـــــى

ارباح بيع مستلزمات سـلعية بخـلاف المخلفات

تشترى المستلزمات السلعية (بخلاف المخلفات) بغرض استخدامها فى النشاط الانتاجى ، ولكن قد يحدث كنشاط عرضى أن تبيع الوحدة الاقتصادية بعض هذه المستلزمات ، الأمر الذى يترتب عليه ربح (أو خسارة) يعادل الفرق بين ثمن بيع هذه المستلزمات وتكلفتها .

وقد تم تعديل مسمى هذا الحساب من « ارباح بيع خامات » الى « ارباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات » ، بمقتضى قرار اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبى الموحد بتاريخ ١٩٨٤/٨/٢٦ . والحكمة من هذا التعديل هو تسمية الحساب بشكل يتصف بالشمول لكى تثبت فيه نتيجة البيع العرضى لجميع انواع المستلزمات بخلاف المخلفات .

القـواعد الخاصـة بالحساب :

١ ــ توسيط حساب من حسابات الحقوق : حساب « ارباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات » بند من بنود الايرادات المتنوعة ، لذلك فان الحساب الذى يتم توسيطه عند بيع هذه المستلزمات هو حساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ــ ايرادات متنوعة مستحقة » ، وذلك طبقا لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبى .

وقد صدر بهذا الخصوص توصية من اللجنة الفنية الدائمة بتوسيط حساب « مدينون مختلفون ــ مدينو بيع اصول ح / ١٧١١ » ، وهو نفس الحساب

الذى يستخدم عند البيع العرضى لعناصر الاصول الثابتة ، ونحن نؤيد هذه التوصية لان كلا من الاصول الثابتة والمستلزمات السلعية عوامل انتاج تشتريهم الوحدة الاقتصادية للاستخدام لا للبيع ، ومن ثم فانه من المنطقى استخدام حساب واحد عند البيع العرضى لكل من الاصول الثابتة وهذه المستلزمات .

٢ ـ **نطاق استخدام الحساب :** يثبت فى هذا الحساب نتيجة البيع العرضى لجميع انواع المستلزمات السلعية فيما عدا المخلفات ، اذ ان هذه المستلزمات تشترك فى خاصية واحدة وهى الشراء بغرض الاستخدام فى النشاط الانتاجى . اما نتيجة بيع المخلفات فتثبت فى الحساب المخصص لها (١) ، لأن هذه المخلفات بالتعريف تنشأ داخل الوحدة الاقتصادية .

٣ ـ **معالجة الخسائر :** لم يفرد بالدليل حسابا مقابلا فى الاستخدامات لاثبات ما قد يترتب على بيع المستلزمات السلعية بخلاف المخلفات من خسائر ، ولمعالجة هذه الخسائر يوجد رايان :

أ) تحميل الخسائر على حساب « خسائر راسمالية حـ / ٣٦٤ » ، وكما سبق القول قد ينتقد هذا الراى على اساس عدم اتساقه مع شرح النظام المحاسبى لحساب خسائر راسمالية .

ب) قيد الخسائر فى الجانب المدين من حساب « ارباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات حـ / ٤٤٦٤ » ، لكى تتقاص مع الأرباح الناتجة من بيع هذه المستلزمات ، مع اظهار رصيد الحساب (دائنا أو مدينا) فى جانب الموارد من حساب العمليات الجارية .

المعالجة المحاسبية لأرباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات :

فى ضوء القواعد السابقة تتم المعاجة المحاسبية لمبيعات المستلزمات السلعية بخلاف المخلفات ، وكمثال نفرض ان الوحدة الاقتصادية باعت بالأجل مواد تعبئة وتغليف بمبلغ ٩٠٠ جنيه ، وكانت تكلفة هذه المستلزمات ٨٠٠ جنيه ، فيكون اذن التوجيه كما يلى :

منه	لـه	مساعد	بيان
٩٠٠			من هـ / مدينون مختلفون
		٩٠٠	مدينو بيع اصول
	٨٠٠		الى هـ / مخزن مواد تعبئة وتغليف
	١٠٠		الى هـ / ايرادات متنوعة
		١٠٠	أ . بيع م . سلعية بخلاف المخلفات

(١) انظر الفرع السابق من هذا المبحث .

ويفرض ان ثمن البيع فى المثال السابق كان ٧٥٠ جنيه يكـــون اذن التوجيـــه كما يلى :

٧٥٠			من هـ / مدينـــون مختلفـــون
		٧٥٠	مدينـــو بيـــع أصـــول
٥٠			من هـ / ايرادات متنـــوعة
		٥٠	أ . بيع م . ســلعية بخلاف المخلفـات
	٨٠٠		الى هـ / مخزن مواد تعبئـة وتغليف

الفرع الثالث

ديون سبق اعدامها وعمولات

يخضع حساب « ديون سبق اعدامها » وحساب « عمولات » لمعالجة محاسبية واحدة ، وهى توسيط حساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ايرادات متنوعة مستحقة حـ/١٧٣٦ » ·

اولا ـ حساب ٤٤٦٣ ـ ديون سبق اعدامها :

يتمثل ذلك فيما تحصله الوحدة خلال السنة من ديون سبق اعدامها فى سنة أو سنوات سابقة ، وتتم معالجتها المحاسبية كما يلى :

١ ـ اثبات الاستحقاق :

من حـ/ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣
ايرادات متنوعة مستحقة	١٧٣٦
الى حـ/ايرادات متنوعة	٤٤٦
ديون سبق اعدامها	٤٤٦٣

٢ ـ اثبات التحصيل :

من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
الى حـ/ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣
ايرادات متنوعة مستحقة	١٧٣٦

ثانيا ـ حساب ٤٤٦٥ ـ عمولات :

وتتمثل فى العمولات التى تتقاضاها الوحـدة بصفة عارضـة ، وتتم معالجتها المحاسبية كما يلى :

١ ـ اثبات الاستحقاق :

من حـ/ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ايرادات متنوعة مستحقة	١٧٣ ١٧٣٦
الى حـ/ايرادات متنوعة عمـــــولات	٤٤٦ ٤٤٦٥

٢ ـ اثبات التحصيل :

من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
الى حـ/ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ايرادات متنوعة مستحقة	١٧٣ ١٧٣٦

وقد تتحقق هذه العمولات بالاستقطاع عند سداد انواع معينة من الالتزامات المستحقة للغير ، كما هو الحال فى العمولات التى تستحق للشركة عند سداد بعض حسابات « ديون بمبالغ مستقطعة من العاملين » (١) ويلاحظ ان هذه العمولات ليس لها أثر على الموازنة النقدية ، اذ انها تحققت بسـداد خصـم معين بأقل من قيمته الدفترية ، ومن ثم تنتفى الحاجة لتوسيط حساب من حسابات الحقوق ٠

١) انظر صفحة (١٤٩) من هذا الكتاب ٠

الفرع الرابع

خصم مكتسب

يتمثل هذا الخصم عادة فيما تحصل عليه الوحدة من خصم مقابل تعجيل الدفع ، والرأى الراجع هو معالجة هذا الخصم طبقا للمعالجة التقليدية لانتقاء الحاجة لتوسيط حساب ، لانه لا يوجد اثر نقدى لهذا الخصم ومن ثم فلا أثر له على الموازنة النقدية ، اذ أن الايراد تحقق بسداد خصم معين بأقل من قيمته الدفترية •

فاذا فرضنا ان الوحدة سددت رصيد أحد موردى القطاع العام وقدره ٥٠٠ جنيه بشيك بمبلغ ٤٨٥ جنيه طبقا لشروط الدفع يكون اذن التوجيه كما يلى :

منه	له	مساعد	بيان	د٠م
٥٠٠			من حـ/موردو ق٠ع٠ اعمال	٢٦١١٢
		٥٠٠	شركة ٠٠٠	× ×
	٤٨٥		الى حـ/بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
	١٥		الى حـ/ايرادات متنوعة	٤٤٦
		١٥	خصم مكتسب	٤٤٦٢

المثال الأول :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام خلال شهر يناير ١٩٧٨ ، والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

أولا : بلغت تكلفة المشغولات الداخلية التامة طبقا لاخطارات ادارة التكاليف ٤٢٠٠ جنيه منها ٣٠٠٠ جنيه أثاث ومعدات مكاتب والباقى قطع غيار، وأودع الجميع بالمخازن •

ثانيا : قامت الشركة باجراء عمليات تشغيلية على مستلزمات سلعية خاصة باحدى شركات القطاع العام ، وبلغت قيمة الفاتورة ٤٠٠٠ جنيه حصلت الشركة منها ١٨٠٠ جنيه بشيك •

ثالثا : باعت الشركة بالاجل ما يلى :

١ ـ انتاج تام لشركة قطاع خاص بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وباتفاق الطرفين تم نقل هذه المبيعات على سيارات الشركة مقابل ٦٠ جنيه •

٢ ـ انتاج تام لشركة قطاع عام بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تسليم مخازن المشترى ، وقد تم نقل هذه المبيعات بسيارات الشركة وحسب لذلك قيمة تقديرية ٩٠ جنيه •

رابعا : بلغت القيمة التقديرية لمخلفات النشاط الانتاجى ٢٠٠ جنيه ، وتم اضافة هذه المخلفات للمخزن •

منه	له	مساعد	بيان
٣٠٠٠			من حـ/تكوين سلعى
		٣٠٠٠	اثاث ومعدات مكاتب
١٢٠٠			من حـ/مخزن قطع الغيار والمهمات
	٤٢٠٠		الى حـ/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
			(المشغولات التامة طبقا لاخطارات ادارة التكاليف)
٤٠٠٠			من حـ/عملاء ق٠خ اعمال
		٤٠٠٠	شـركة ٠٠٠
	٤٠٠٠		الى حـ/ايرادات تشغيل للغير
			(فاتورة رقم ٠٠٠)
١٨٠٠			من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
	١٨٠٠		الى حـ/عملاء ق٠ع٠ اعمال
		١٨٠٠	شـركة ٠٠٠
			(تحصيل دفعة من المستحق على شركة ٠٠٠ بشيك رقم ٠٠٠)

منه	لـه	مساعد	بيـــان
٨٠٦٠			من حـ/عملاء ق٠ع٠ اعمال
		٨٠٦٠	شـــركة ٠٠٠
	٨٠٠٠		الى حـ/صافى مبيعات انتاج تام
		٨٠٠٠	اجمـالى مبيعات
	٦٠		الى حـ/خدمات مباعة
			(بيع انتاج تام وتكاليف نقله بفاتورة رقم ٠٠٠)
١٠٠٠٠			من حـ/عملاء ق٠ع٠ اعمال
		١٠٠٠٠	شـــركة ٠٠٠
	١٠٠٠٠		الى حـ/صافى مبيعات انتاج تام
		١٠٠٠٠	اجمالى مبيعات
			(بيع انتاج تام بفاتورة رقم ٠٠٠)
٩٠			من حـ/صافى مبيعات انتاج تام
		٩٠	نقل انتـاج تام
	٩٠		الى حـ/خدمات مبـاعة
			(قيمة نقل انتاج تام بواسطة سيارات الشركة ـ فاتورة رقم ٠٠٠)
٢٠٠			من حـ/مخزن المخلفات
	٢٠٠		الى حـ/مخلفات انتاج
			(القيمة التقديرية لمخلفات الانتـاج ـ اشـعار اضـافة رقم ٠٠٠)

المثال الثانى :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام ، والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

أولا : استحقت الايرادات الآتية وقبضت بشيكات :

١ — ٦٠٠ جنيه الفائدة السنوية عن اقراض للغير منها مبلغ ٥٥٠ جنيه يخص السنة الماضية ، ولم يحسب كايراد مستحق لتلك السنة .

٢ — ١٢٠٠ جنيه اعانة تصدير .

ثانيا : باعت الشركة ما يلى :

١ — خامات رئيسية بمبلغ ٤٨٠ جنيه بالاجل لاحدى شركات القطاع العام ، علما بأن تكلفتها ٤٠٠ جنيه .

٢ — مخلفات انتاج بمبلغ ٣٠٠ جنيه بالاجل لاحدى شركات القطاع الخاص علما بأن قيمتها الدفترية ٢٦٠ .

٣ — أدوات صغيرة سبق تخريدها بمبلغ ١٥٠ جنيه ، وحصلت القيمة بشيك .

٤ — مخلفات مشتريات بمبلغ ١٠٠ جنيه ، وحصلت القيمة بشيك ، علما بأن هذه المخلفات سبق ايداعها بالمخزن بدون قيمة .

٥ — استثمارات فى أوراق مالية محلية بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، وحصلت القيمة بشيك ، علما بأن تكلفتها ١٠٤٠٠ جنيه ومخصص هبوط الاسعار الخاص بها ٦٠٠ جنيه .

ثالثا : دفعت الشركة ما يلى :

١ — رصيد احد موردى القطاع الخاص وقدره ٢٠٠٠ جنيه بشيك بعد خصم ٢٪ طبقا لشروط الدفع .

٢ — تعويض قدره ٣٠٠ جنيه لاحد الاطراف . وذلك لفض نزاع قضائى بينه وبين الشركة .

رابعا : حصلت الشركة ديونا سبق اعدامها فى السنة الماضية قدرها ٣٠٠ جنيه .

منه	لـه	مساعد	بيـــان
٦٠٠			من حـ/ا٠ج٠ت٠ مستحقة
		٥٠	فوائد دائنة مستحقة
		٥٥٠	ايرادات سنوات سابقة مستحقة
	٥٠		الى حـ/فوائد دائنة
	٥٥٠		الى حـ/ايرادات سنوات سابقة
			(استحقاق الفائدة السنوية عن اقراض ٠٠٠)
٦٠٠			من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
	٦٠٠		الى حـ/ا٠ج٠ت٠ مستحقة
		٥٠	فوائد دائنة مستحقة
		٥٥٠	ايرادات سنوات سابقة مستحقة
			(تحصيل الفوائد المستحقة عن اقراض ٠٠٠ بشيك رقم ٠٠٠)
١٢٠٠			من حـ/ا٠ج٠ت مستحقة
		١٢٠٠	اعانات مستحقة
	١٢٠٠		الى حـ/اعانات تصدير
			(استحقاق اعانات تصدير)
١٢٠٠			من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
	١٢٠٠		الى حـ/ا٠ج٠ت٠ مستحقة
		١٢٠٠	اعانات مستحقة
			(تحصيل اعانات التصدير المستحقة بشيك رقم ٠٠٠)
٤٨٠			من حـ/مدينون مختلفون
		٤٨٠	مدينو بيع اصول
	٤٠٠		الى حـ/مخزن الخامات
	٨٠		الى حـ/ايرادات متنوعة
		٨٠	ارباح مبيعات خامات
			(بيع خامات بفاتورة رقم ٠٠٠)

منــه	لـــه	مساعد	بيـــــان
٣٠٠			من حـ/عملاء ق٠ح٠اعمال
		٣٠٠	شـــركة ٠٠٠
	٢٦٠		الى حـ/مخزن المخلفات
	٤٠		الى حـ/ايرادات متنوعة
		٤٠	ارباح بيع مخلفات
			(بيع مخلفات انتاج بفاتورة رقم ٠٠٠)
١٥٠			من حـ/مدينون مختلفون
		١٥٠	مدينو بيع اصول
	١٥٠		الى حـ/أرباح راسمالية
			(بيع ادوات صغيرة مخردة بفاتورة رقم ٠٠٠)
١٥٠			من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
	١٥٠		الى حـ/مدينون مختلفون
		١٥٠	مدينو بيع اصول
			(تحصيل ثمن بيع ادوات صغيرة بشيك رقم ٠٠٠)
١٠٠			من حـ/ا٠ج٠ت مستحقة
		١٠٠	ايرادات متنوعة مستحقة
	١٠٠		الى حـ/ايرادات متنوعة
		١٠٠	ارباح بيع مخلفات
			(بيع مخلفات مشتريات بفاتورة رقم ٠٠٠)
١٠٠			من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
	١٠٠		الى حـ/ا٠ج٠ت٠ مستحقة
		١٠٠	ايرادات متنوعة مستحقة
			(تحصيل ثمن بيع مخلفات مشتريات بشيك رقم ٠٠٠)

منه	له	مساعد	بيـــان
١٠٠٠٠			من حـ/مدينون مختلفون
		١٠٠٠٠	مدينو بيع اوراق مالية محلية
٦٠٠			من حـ/مخصصات اخرى ـ مخصص ا· مالية
	١٠٤٠٠		الى حـ/استثمارات فى ا· مالية محلية
	٢٠٠		الى حـ/ارباح رأسمالية
			(بيع اوراق مالية محلية بفاتورة رقم ٠٠٠)
١٠٠٠٠			من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
	١٠٠٠٠		الى حـ/مدينون مختلفون
		١٠٠٠٠	مدينى بيع أوراق مالية محلية
			(تحصيل ثمن بيع أوراق مالية محلية بشيك رقم ٠٠)
٢٠٠٠			من حـ/موردو ق· خاص
		٢٠٠٠	شـــركة ٠٠٠
	١٩٦٠		الى حـ/بنك تمويل النشاط الجـارى
	٤٠		الى حـ/ايرادات متنوعة
		٤٠	خصم مكتسب
			(سداد المستحق لشركة ٠٠٠ بشيك رقم ٠٠٠)
٣٠٠			من حـ/تعويضات وغرامات
	٣٠٠		الى حـ/م·ج·ت· مستحقة
		٣٠٠	تعويضات وغرامات مستحقة
			(استحقاق تعويض لـ ٠٠٠)
٣٠٠			من حـ/م·ج·ت· مستحقة
		٣٠٠	تعويضات وغرامات مستحقة
	٣٠٠		الى حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
			(سداد التعويض المستحق لـ ٠٠٠ شيك رقم ٠٠٠)

منه	له	مساعد	بيان
٣٠٠			من ح/ا٠ج٠ت٠ مستحقة
		٣٠٠	ايرادات متنوعة مستحقه
	٣٠٠		الى ح/ايرادات متنوعة
		٣٠٠	ديون سبق اعدامها
			(استحقاق تحصيل ديون سبق اعدامها بتاريخ ٠٠٠)
٣٠٠			من ح/بنك تمويل النشاط الجارى
	٣٠٠		الى ح/ا٠ج٠ت٠ مستحقة
		٣٠٠	ايرادات متنوعة مستحقة
			(تحصيل ديون سبق اعدامها بشيك رقم ٠٠٠)

الباب السادس

الحسابات والقوائم الختامية

تقديم الباب :

فى ختام السنة المالية تعد الوحدة الاقتصادية الحسابات والقوائم الختامية وذلك لبيان نتيجة نشاطها من ربح أو خسارة وكذلك مركزها المالى ٠

وتلتزم شركات القطاع العام عند اعداد هذه الحسابات والقوائم بما تضمنه النظام المحاسبى من أسس وقواعد ومصطلحات وتعاريف محاسبية وطبقا لمعدلات الاهلاك الواردة به ٠ وتنقسم هذه الحسابات والقوائم ، كما سبق أن بينا ، الى مجموعتين :

١ ـ مجموعة الحسابات والقوائم التى استحدثها النظام وتشمل :

أ) حساب العمليات الجارية ٠

ب) قائمة الاستخدامات والموارد الراسمالية ٠

جـ) قوائم الموازنة النقدية ٠

٢ ـ مجموعة الحسابات والقوائم التقليدية وتشمل :

أ) حساب الانتاج و المتاجرة ٠

ب) حساب الارباح والخسائر وحساب التوزيع ٠

جـ) الميزانية ٠

وسنخصص الفصول التالية لشرح هذه الحسابات والقوائم تاركين قائمة الاستخدامات والموارد الرأسمالية وقوائم الموازنة النقدية لطبيعة خاصة ، وطبقا لذلك نقسم هذا الباب الى الفصول الاتية :

الفصل الاول : حساب العمليات الجارية

الفصل الثانى : الحسابات الختامية التقليدية

الفصل الثالث : الميزانية

● ● ●

الفصل الأول

حساب العمليات الجارية

استحدث النظام المحاسبى الموحد حساب العمليات الجارية بغرض ربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية ، فهو يقابل حساب الانتاج وحساب التخصيص على المستوى القومى ٠

القواعد الخاصة بالحساب :

١ ـ **حساب العمليات الجارية حساب نتيجة العام :** فهو الذى يقفل فيه حسابات الموارد والاستخدامات ، ولذلك افرد له رقم فى الدليل المحاسبى وهو ٢٨١ ، اما الحسابات الختامية التقليدية فتحولت الى حسابات أو قوائم احصائية اى خارجة عن نطاق القيد المزدوج ٠

٢ ـ **تبويب الاستخدامات على أساس نوعى :** يتم تبويب بنود الاستخدامات فى حساب العمليات الجارية على أساس نوعى اى طبقا لنوع او طبيعة الاستخدامات من أجور ومستلزمات سلعية٠٠٠الخ ، أى دون تحليلها من زاوية الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، وهذا التبويب منطقى اذا تبينا انه من اهداف حساب العمليات الجارية توفير البيانات بالشكل الذى يمكن من حساب القيمة المضافة وعوائد عوامل الانتاج لاغراض المحاسبة القومية ٠

٣ ـ **اظهار المشغولات الداخلية كموارد :** يظهر فى حساب العمليات الجارية ا رادات النشاط الجارى طبقا للمفهوم الاقتصادى للانتاج ، أى يستوى فى ذلك الانتاج بغرض البيع أو بغرض التكوين الراسمالى ، وبعبارة اخرى يظهر فى الحساب فى جانب الموارد « المشغولات الداخلية » ، وذلك بخلاف الحسابات الختامية التقليدية ٠

٤ ـ **تصوير الحساب على مراحل :** يصور حساب العمليات الجارية على ثلاث مراحل ، تستخرج المرحلة الاولى (فائض أو عجز العمليات الجارية) ، أما رصيد المرحلة الثانية فيمثل (الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجارى) ، أما المرحلة الثالثة فتبين كيفية التوزيع أو التصرف فى الفائض القابل للتوزيع ٠

بعد ايضاح القواعد الخاصة بحساب العمليات الجارية نبحث فى هذا الفصل أولا قيود التسوية وقيود الاقفال باعتبارهما القيود التى تسبق اعداد حساب العمليات الجارية ، وثانيا مراحل اعداد هذا الحساب ، وثالثا توزيع الفائض الذى ينعكس فى المرحلة الثالثة من الحساب ، ورابعا قائمة الانتاج والقيمة المضافة التى

تعد من البيانات التى توفرها المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية ، وطبقا لذلك نقسم هذا الفصل الى المباحث الاتية :

المبحث الاول : قيود التسوية وقيود الاقفال
المبحث الثاني : مراحل حساب العمليات الجارية
المبحث الثالث : توزيع نتيجة العام (الفائض)
المبحث الرابع : قائمة الانتاج والقيمة المضافة

● ● ●

المبحث الأول

قيود التسوية وقيود الاقفال

يجرى فى نهاية كل سنة مالية نوعين من القيود ، قيود تسوية حسابات النتيجة وقيود اقفالها • ومن المفيد ان نسترجع هنا تعليقنا على سمة استقلال كل من حسابات الميزانية وحسابات النتيجة ، فنتيجة لهذا الاستقلال امكن فصل قيود التسوية عن قيود الاقفال دون اى تداخل بينهما ، فاشتمال الدليل المحاسبى على حسابات التغير فى المخزون ، على سبيل المثال ، يمكن من تسوية حسابات المخزون باستخدام حسابات التغير ثم اقفال هذه الحسابات (كحسابات نتيجة) فى حساب العمليات الجارية ، بخلاف المعالجة التقليدية التى كانت يتم بمقتضاها تسوية حسابات المخزون باستخدام الحساب الختامى مباشرة ، الامر الذى يترتب عليه تداخل بين قيود التسوية والاقفال •

اولا ـ قيود التسوية :

يقصد بهذه القيود تسوية او تعديل ارصدة حسابات النتيجة لكى يعكس كل منها ما يخص السنة المالية تطبيقا لاساس الاستحقاق وما تسفر عنه نتائج الجرد ، هذا بالاضافة الى ما يستلزمه النظام المحاسبى الموحد من قيود تسوية خاصة لتحقيق هدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية ، فقيود تسوية حسابات النتيجة تشمل بصفة خاصة :

١ ـ القيود الخاصة بالمستحقات والمقدمات •
٢ ـ القيود الخاصة بتسوية حسابات المخصصات •
٣ ـ القيود الخاصة بتسوية حسابات المخزون •
٤ ـ قيود تسوية خاصة ، وتشمل :

أ) فصل الرسوم الجمركية عن المستخدم •
ب) فصل رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة (عن المستخدم) •
ج) اثبات فروق تقويم التغير فى المخزون •

د) اثبات فرق الايجار المحسوب ·
هـ) اثبات فرق الفوائد المحسوبة ·

هذا وتشمل قيود التسوية ، على سبيل التجاوز ، قيود تصحيح الاخطاء التى قد تكتشف فى نهاية السنة المالية ، وهذه القيود لا تقع تحت حصر ·

ولاجراء تصحيح قيد معين يجب أولا التعرف على « القيد الخطأ » الذى تم اثباته . وطبقا لدراستنا للاصول المحاسبية وما تضمنه النظام المحاسبى من قواعد خاصة نتعرف على « القيد الصحيح » الذى كان من الواجب اثابته ، ومن خلال ذلك نتعرف على « قيد التصحيح » اى القيد الذى يتم بموجبه تصحيح القيد الخطأ ·

وكمثال لذلك نفرض انه فى نهاية سنة مالية تبين من فحص الاهلاكات المثبتة فى الدفاتر فى الفترات السابقة انها تشمل ٢٠٠٠ جنيه خاصة باصول تم اهلاكها دفتريا قيدت لحساب مخصص الاهلاك وحسب هذا المبلغ على اساس معدلات الاهلاك الواردة بملحق النظام المحاسبى ·

واضح ان ما تم اثباته بخصوص اهلاك هذه الاصول مدمجا فى اقساط الاهلاك فى نهاية الفترات المحاسبية كان كما يلى :

منه	لـه	بيـــــان
٢٠٠٠		من حـ/اهلاك
	٢٠٠٠	الى حـ/مخصص اهلاك

واضح ان هناك نوعين من الخطأ ، الاول خاص بالتوجيه المحاسبى اذا كان يجب قيد الاهلاك لحساب « احتياطى ارتفاع اسعار الاصول » ، والثانى خطأ فى حساب قسط الاهلاك اذ كان يجب ان يكون ١٠٠٠ جنيه فقط ، طبقا لذلك فان القيد الصحيح الذى كان يجب اثباته كما يلى :

منه	لـه	بيـــــان
١٠٠٠		من حـ/اهلاك
	١٠٠٠	الى حـ/احتياطى ارتفاع اسعار الاصول

وبمقارنة هذا القيد بالقيد الخطأ يمكن استنتاج قيد التصحيح كما يلى .

منه	لـه	بيـــــان
٢٠٠٠		من حـ/مخصص اهلاك
	١٠٠٠	الى حـ/اهلاك
	١٠٠٠	الى حـ/احتياطى ارتفاع اسعار الاصول

قائمـــة التســوية :

كاجراء عملى من المفيد تخصيص ملف خاص بالحســابات الختامية يتضمن اذون التســوية ، على أن يتبع ذلك تصوير ورقة عمل او قائمة تسوية ، وهذه القائمة تأخذ عادة الشكل الآتى :

بيان الحساب		الأرصدة(١) قبل التسويات		التســـــويات (٢)						الأرصدة بعد التسويات	
				تسوية أولى			تسوية ثانية				
الرقم	الاســـم	مدين	دائن	الرقم	مدين	دائن	الرقم	مدين	دائن	مدين	دائن

ويمكن تبسيط وتطوير قائمة التسوية كما فى النموذج فى الصفحة التالية ، ويلاحظ على هذا النموذج ما يلى :

١ ـ تقسيم القائمة الى اربعة اقسام بحسب الاجماليات المحاسبية (أصول واستخدامات وخصوم وموارد) ، وتبعا لذلك لا يستدعى الأمر تقسيم كل من خانة « الأرصدة قبل التســويات » و « الأرصـــدة بعد التســويات » الى خانتين فرعيتين

---

١) المقصود بالأرصدة قبل التسويات أرصدة ميزان المراجعة ·
٢) تعد خانات للتسويات بحسب عدد التسويات التى يتعرض لها كل حساب ·

نموذج لقائمة التسوية

بيان الحساب		الأرصدة قبل التسويات	التسويات				الأرصدة بعد التسويات
			تسوية أولى		تسوية ثانية		
الرقم	الاسم		الرقم	المبلغ	الرقم	المبلغ	
	اصول						
	مجموع الاصول	×					×
	استخدامات						
	مجموع الاستخدامات	×					×
	مجموع الاصول والاستخدامات	× ×					× ×
	خصوم						
	مجموع الخصوم	×					×
	موارد						
	مجموع الموارد	×					×
	مجموع الخصوم والموارد	× ×					× ×

(مدين ودائن) اعتمادا على أن أرصدة كل من حسابات الاصول والاستخدامات مدينة وأرصدة كل من حسابات الخصوم والموارد دائنة ، ويتحقق توازن الارصدة فى القائمة طبقا لمعادلة ميزان المراجعة السابق بيانها •

٢ ـ الاكتفاء بخانة واحدة للمبالغ بالنسبة لكل تسوية ، أى دون حاجة الى تحليلها الى خانتين فرعيتين (مدين ودائن) ، ويستعاض عن ذلك باسلوب تحريك الارصدة بالزيادة أو بالنقص تبعا لطبيعة الحسابات كما يلى :

أ) حسابات الأصول والاستخدامات بطبيعتها ذات أرصدة مدينة • لذلك تزيد أرصدتها عندما تجعل مدينة وتخفض أرصدتها عندما تجعل دائنة •

ب) حسابات الخصوم والموارد بطبيعتها ذات أرصدة دائنة ، لذلك تزيد أرصدتها عندما تجعل دائنة وتخفض أرصدتها عندما تجعل مدينة •

على أن يتم التفرقة بين التسويات التى يترتب عليها زيادة الرصيد والتسويات التى يترتب عليها نقص الرصيد بكتابة الاخيرة بمداد مميز أو بين قوسين •

وسنورد مثال فى نهاية هذا الباب لتوضيح كيفية استخدام هذا الشكل المطور لقائمة التسوية •

ثانيا ـ قيود الاقفال :

يقصد بقيود الاقفال القيود التى يترتب عليها اقفال حسابات النتيجة (استخدامات وموارد) بعد تسويتها فى الحساب الختامى أى حساب العمليات الجارية ، ويترتب على قيود الاقفال اختفاء أرصدة حسابات النتيجة تطبيقا لصفتها المؤقتة واحلال الحساب الختامى أى حساب العمليات الجارية محلها لتحقيق المقابلة بين الموارد والاستخدامات لكي يمكن استخراج نتيجة العام من « فائض قابل للتوزيع » أو « عجز جارى » •

وتقفل حسابات الاستخدامات بجعلها دائنة وحساب العمليات الجارية مدينة ، أى طبقا للقيد الآتى :

من حـ/العمليات الجارية	٢٨١
الى حـ/أجـور نقدية	٣١١
الى حـ/مزايا عينية	٣١٢
الى حـ/تامينات اجتماعية	٣١٣
الى حـ/••• •••	× ×
الى حـ/••• •••	× ×

واذا كانت بعض حسابات الاستخدامات بعد تسويتها ذات أرصدة شاذة (أى دائنة) كما هو الحال اذا كان فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام بالنقص ، فيكون رصيد حساب ٣٥٨ دائنا بالرغم من كونه من حسابات الاستخدامات ، وفى هذه الحالة يقفل هذا الحساب بالقيد الآتى :

من حـ/ف• ت• ت• فى مخزون انتاج تام	٣٥٨
الى حـ/العمليات الجارية	٢٨١

وبالرغم من ذلك يجب مراعاة كون الحساب من حسابات الاستخدامات ، ولذلك يظهر رصيده فى الجانب المدين من حساب العمليات الجارية بالطرح فى مجموعة المصروفات التحويلية الجارية كما سبق أن بينا .

وتقفل حسابات الموارد بجعلها مدينة وحساب العمليات الجارية دائنا ، أى طبقا للقيد الآتى :

من حـ/صافى مبيعات انتاج تام	٤١١
من حـ/ت. م. انتاج تام بالتكلفة	٤١٢
من حـ/ف. ت. ت. فى مخزون انتاج تام	٤١٣
من حـ/...	× ×
من حـ/...	× ×
الى حـ/العمليات الجارية	٢٨١

واذا كانت بعض حسابات الموارد بعد تسويتها ذات أرصدةً شاذه (أى مدينة) كما هو الحال اذا كان فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام بالنقص ، فيكون رصيد حساب ٤١٣ مدينا بالرغم من كونه من حسابات الموارد ، وفى هذه الحالة يقفل هذا الحساب بالقيد الآتى :

من حـ/العمليات الجارية	٢٨١
الى حـ/ف. ت. ت. فى مخزون انتاج تام	٤١٣

وكما سبق ان بينا يظهر رصيد هذا الحساب ، لكونه من حسابات الموارد ، فى الجانب الدائن من حساب العمليات الجارية لكى يمكن التوصل لقيمة « الانتاج التام بسعر البيع » .



المبحث الثانى

مراحل حساب العمليات الجارية

المرحلة الاولى :

تظهر فى هذه المرحلة ايرادات النشاط الجارى وما فى حكمها أى الاعانات ، والاستخدامات المسببة لهذه الايرادات أى التى تحملتها الوحدة فى سبيل تحقيق هذه الايرادات ، وينتج من مقابلة هذه الموارد والاستخدامات رصيد يمثل « فائض العمليات الجارية » أو « عجز العمليات الجارية » ، فتحتوى هذه المرحلة على بنود الموارد والاستخدامات الاتية :

اجـــور	٣١	ايرادات النشاط الجارى	٤١
مسلتلزمات سلعية	٣٢	اعـــانات	٤٢
مستلزمات خدمية	٣٣	عجز العمليات الجارية	
مشتريات بغرض البيع	٣٤	(مرحل)	
مصروفات تحويلية جارية	٣٥		
فائض العمليات الجارية			
(مرحل)			

وكما سبق أن بينا عند دراسة الحسابات المكونة لهذه الموارد والاستخدامات ، نلاحظ على قياس فائض (أو عجز) العمليات الجارية ، كرصيد لهذه المرحلة الاولى، ما يلى :

١ ـ قياس الفائض (أو العجز) طبقا لظاهرة البيع ، وذلك لادراج فروق تقويم التغير فى المخزون فى جانبى الاستخدامات والموارد فى هذه المرحلة ·

٢ ـ قياس الفائض (أو العجز) على اساس موضوعى ، أى دون أن يتاثر هذا الرصيد بملكية أو عدم ملكية الوحدة للعقارات التى تمارس فيها نشاطها . وكذلك دون تاثر بالهيكل التمويلى للوحدة الاقتصادية ، وذلك لان هذه المرحلة تتحمل بفرق الايجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة (ضمن المصروفات التحويلية الجارية) ، بينما يظهر الحسابان المقابلان ضمن الايرادات التحويلية فى المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية ·

المرحلة الثانية :

يرحل لهذه المرحلة رصيد المرحلة السابقة ، كما يظهر فيها الايرادات غير المرتبطة بالنشاط الانتاجى للوحدة والتى تتمثل فى ايرادات الاوراق المالية والايرادات التحويلية ، كما تتحمل بالاستخدامات غير المرتبطة بهذا النشاط ، والمتمثلة فى التحويلات الجارية التخصيصية ، ويتمثل رصيد هذه المرحلة فى « الفائض القابل للتوزيع » أو « العجز الجارى » فتتكون هذه المرحلة من البنود الاتية :

عجز العمليات الجارية		فائض العمليات الجارية	
(منقول)		(منقول)	
تحـويلات جارية تخصيصية	٣٦	ايرادات أوراق مالية	٤٣
الفائض القابل للتوزيع		ايرادات تحويلية	٤٤
(مرحل)		العجز الجـــارى	

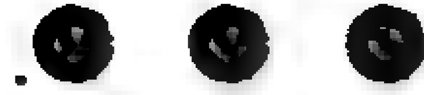
واظهار الاستخدامات والموارد غير المرتبطة بالنشاط الانتاجى فى مرحلة مستقلة امر مرتبط بالوظيفة الخدمية للمحاسبة فى مجال امداد الادارة والجهات المعنية بالبيانات مبوبة بالشكل الذى يمكنها من الرقابة وتقييم الاداء واتخاذ القرارات ولا شك ان استخراج « فائض (أو عجز) العمليات الجارية » فى مرحلة مستقلة دون تاثر بالايرادات والاستخدامات العرضية امر حيوى فى هذا المجال ·

المرحلة الثالثة :

تظهر هذه المرحلة الفائض القابل للتوزيع فى جانب ، وكيفية التصرف فيه بين التوزيع والادخار وفقا للقوانين المنظمة لذلك فى جانب اخر ، وبذلك تكون البنود المكونة لهذه المرحلة كما يلى :

فائض محتجز **فائض موزع**	**الفائض القابل للتوزيع (منقول)**

ونورد فيما يلى حساب العمليات الجارية بمراحله الثلاث كما ورد بالنظام المحاسبى .



حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية في .....

ج	ج	ج	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
			الأجـــور		
		x	أجور نقدية	٣١١	x
		x	مزايا عينية	٣١٢	x
x		x	تأمينات اجتماعية	٣١٣	x
			المصروفات العامة		
		x	مستلزمات سلعية	٣٢	x
		x	مستلزمات خدمية	٣٣	x
x		x	مشتريات بغرض البيع	٣٤	x
			مصروفات تحويلية جارية		
			ضرائب ورسوم سلعية		
	x		رسوم جمركية	٣٥١١	x
	x		رسوم إنتاج	٣٥١٢	x
	x		حصيلة الخزانة	٣٥١٣	x
	x	x	ضرائب أخرى	٣٥١٤	x
			الإهـــلاك		
	x		مبانى وانشاءات	٣٥٢٢	x
	x		آلات ومعدات	٣٥٢٣	x
	x		وسائل نقل وانتقال	٣٥٢٤	x
	x		عدد وأدوات	٣٥٢٥	x
	x		أثاث ومعدات مكاتب	٣٥٢٦	x
	x		ثروة حيوانية ومائية	٣٥٢٧	x
	x	x	نفقات ايرادية مؤجلة	٣٥٢٨	x
x	x		بعده		x

ج	ج	ج	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
			إيرادات النشاط الجارى		
			الإنتاج بسعر البيع		
		x	صافى مبيعات إنتاج تام	٤١١	x
		x	تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة ...	٤١٢	x
	x	x	فروق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٤١٣	x
		x	تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤	x
		x	مشغولات داخلية بالتكلفة	٤١٥	x
		x	إيرادات تشغيل للغير	٤١٦	x
		x	خدمات مباعة	٤١٧	x
	x	x	مخلفات إنتاج وأخرى	٤١٩	x
			بضائع بغرض البيع		
		x	صافى مبيعات	٤١٨١	x
		x	تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	٤١٨٢	x
	x	x	فروق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع	٤١٨٣	x
x			**إعانـــات**		
	x		إعانات إنتاج	٤٢١	x
x	x		إعانات تصدير	٤٢٢	x
x			بعده		x

(تابع) حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية في ......

ج	ج	ج	البيان	الدليل المحاسبي	الأرقام المقارنة
x	x		ماقبله		x
			الإيجارات		
		x	الإيجارات الفعلية	٣٥٣	x
	x	x	فروق إيجار محسوب	٣٥٤	x
			الفوائد		
		x	فوائد محلية	٣٥٥	x
		x	فوائد خارجية	٣٥٦	x
		x	فروق الفوائد المحسوبة	٣٥٧	x
		x	فروق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام	٣٥٨	x
x x	x	x	فروق تقويم التغير في مخزون البضائع بغرض البيع	٣٥٩	x
			فائض العمليات الجارية (مرحل)		
x					x
x			عجز العمليات الجارية (منقول)		x
			تحويلات جارية تخصصية		
	x		تبرعات	٣٦١	x
	x		إعانات للغير	٣٦٢	x
	x		تعويضات وغرامات	٣٦٣	x
	x		خسائر رأسمالية	٣٦٤	x
	x		مصروفات سنوات سابقة	٣٦٥	x
	x		ديون معدومة	٣٦٦	x
	x		مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك	٣٦٧	x
	x		ضرائب عقارية	٣٦٨	x
x x	x		ضرائب دخلية	٣٦٩	x
x			الفائض القابل للتوزيع (مرحل) ...	٢٨١١	x
x					x

ج	ج	ج	البيان	الدليل المحاسبي	الأرقام المقارنة
x			ماقبله		x
x			عجز العمليات الجارية (مرحل)		x
x					x
x			فائض العمليات الجارية (منقول) ...		x
x			إيرادات أوراق مالية	٤٣	x
			إيرادات تحويلية		
	x		فوائد دائنة	٤٤١	x
	x		إيجارات دائنة	٤٤٢	x
	x		أرباح رأسمالية	٤٤٣	x
	x		إيرادات سنوات سابقة	٤٤٤	x
	x		تعويضات وغرامات	٤٤٥	x
	x		إيرادات متنوعة	٤٤٦	x
	x		فروق إيجار محسوب	٤٤٧	x
x	x		فروق فوائد محسوبة	٤٤٨	x
x			العجز الجاري	٢٨١٢	x
x					x

(تابع) حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى .....

جـ	جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة	جـ	جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة
			فائض محتجز			x			الفائض القابل للتوزيع (منقول)		x
	x		إحتياطى قانونى	٢٢١	x						
	x		إحتياطى يستثمر فى سندات حكومية	٢٢٢	x						
	x		احتياطى تمويل المشروعات الاستثمارية								
			والتجديدات والتوسيعات	٢٢٣	x						
	x		احتياطى عام	٢٢٤	x						
	x		احتياطى سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥	x						
	x		احتياطى ارتفاع أسعار الأصول	٢٢٦	x						
	x		احتياطيات أخرى	٢٢٧	x						
x	x		فائض مرحل	٢٢٨	x						
			فائض موزع								
	x		حصة العاملين	٢٦١٣	x						
	x		حصة الدولة	٢٦٤١	x						
	x		حصة المساهمين	٢٦٤٢	x						
x	x		حصص أخرى	٢٦٤٤	x						
x					x	x					x

المبحـــث الثالـــث

توزيع نتيجــة العــام (الفائض)

الاطار العام لتوزيع الفائض :

ينظم توزيع الفائض فى شركات القطاع العام قرارات وقواعد معينة قد تتغير لسبب أو لآخر ، وأيا كانت هذه القرارات والقواعد ينقسم الفائض بمقتضاها الى « فائض محتجز » و « فائض موزع » · ويمكن القول ان الاطار العام لتوزيع الفائض بالنسبة لشركات القطاع العام يكون على الوجه الاتى :

١ ـ ٥٪ من الفائض القابل للتوزيع للاحتياطى القانونى ·

٢ ـ ٥٪ من الفائض القابل للتوزيع لتكوين احتياطى يستثمر فى سندات حكومية (أو يودع مقابله فى البنك المركزى فى حساب خاص) ·

٣ ـ ٥٪ من الفائض القابل للتوزيع لتكوين احتياطى ارتفاع أسعار الاصول الثابتة ·

٤ ـ ٥٪ من رأس المال المملوك كتوزيع أول ·

٥ ـ ١٠٪ من الباقى (أى بعد خصم ما سبق) نظير مصروفات الادارة والاشراف ·

٦ ـ الاحتياطيات النظامية ، اذ يجوز أن ينص نظام الشركة على تجنيب نسبة معينة من الارباح الصافية لتكوين احتياطى نظامى يخصص للاغراض المنصوص عليها فى النظام (١) ·

٧ ـ يوزع باقى الارباح كتوزيع ثانى ·

هذا ويلاحظ أن كلا من التوزيع الاول والتوزيع الثانى يخضع للقواعد الاتية:

١ ـ يحدد حصة أصحاب رأس المال من هذه التوزيعات بنسبة ٧٥٪ منها ، وتؤول هذه الحصة بالكامل للدولة اذا كانت الوحدة الاقتصادية مملوكة ملكية كاملة للدولة ، أما اذا ساهم رأس المال الخاص مع المال العام فى شركة القطاع العام فتقسم هذه الحصة على الدولة وعلى المساهمين بنسبة مساهمة كل منهما فى رأس مال الشركة ·

٢ ـ يحدد حصة العاملين من هذه التوزيعات بالباقى أى بنسبة ٢٥٪ منها ، ويتم استخدام هذه الحصة للاغراض الاتية :

أ) ١٠٪ توزيع نقدى ·

---

١) قانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٧١ مادة ٥٨ ·

ب) ٥٪ خدمات اجتماعية واسكان محلية ·

ج) ١٠٪ خدمات اجتماعية واسكان مركزية ·

المعالجه المحاسبيه لاثبات التوزيعات :

يلزم اجراء قيود اليومية الخاصة بالتوزيعات فى نفس السنة التى تحقق فيها الفائض القابل للتوزيع أى قبل تصوير الميزانيه · وفيما يلى بيان بهذه القيود :

١ ـ الفائض المحتجز :

من حـ/العمليات الجارية	٢٨١
الى حـ/احتياطى قانونى	٢٢١
الى حـ/احتياطى يستثمر فى سندات حكومية	٢٢٢
الى حـ/احتياطى ارتفاع أسعار الاصول	٢٢٦
الى حـ/احتياطى ···	

٢ ـ الفائض الموزع :

من حـ/العمليات الجارية	٢٨١
الى حـ/دائنو توزيعات ـ حصة الدولة	٢٦٤١
الى حـ/دائنو توزيعات ـ حصة المساهمين	٢٦٤٢
الى حـ/دائنو توزيعات ـ حصة العاملين	٢٦٤٣
الى حـ/دائنو توزيعات ـ حصص أخرى	٢٦٤٤

ويعالج المستحق نظير مصروفات الادارة والاشراف كحصص اخرى فيقيد لحساب ٢٦٤٤ ·

هذا ويلاحظ ان الارباح الراسمالية تعالج بشكل خاص عند اثبات قيود التوزيعات كما سنبين فى الجزء التالى من هذا المبحث ·

ويترتب على القيدين السابقين اقفال حساب العمليات الجارية وانعكاس نتيجة فى الميزانية من خلال حسابات الاحتياطيات ودائنى توزيعات ·

الارباح الراسمالية وتوزيع الفائض :

ان الارباح الراسمالية المحققة من بيع الاصول الثابتة تعالج فنيا كاحد موارد الوحدة الاقتصادية ، ومن ثم تقفل فى الحساب الختامى لتدخل فى محصلة نتيجة العام ، على ان تظهر فى مرحلة مستقلة من الحساب الختامى مع غيرها من الارباح العرضية والايرادات غير الذاتية ·

وقد أخذ النظام المحاسبي بهذا الاتجاه المحاسبي المتعارف عليه ، اذ تقفل هذه الارباح الرأسمالية فى حساب العمليات الجارية مع اظهارها فى المرحلة الثانية من هذا الحساب ضمن مجموعة « الايرادات التحويلية » ٠

ولكن ليس هناك ما يمنع من التصرف فى هده الارباح بشكل معين طبقا لقرار معين ، وهذا الوضع اتخذته اللائحة التنفيذية الخاصه بقانون المؤسسات العامة وشركات القطاع العام ، اذ تنص المادة ٣٦ من هذه اللائحة على انه « لا يجوز توزيع الارباح التى تحققها الشركة نتيجة التصرف فى اصل من الاصول الثابتة أو التعويض عنه ، ويكون منها احتياطى يخصص لاعادة اصول الشركة الى ما كانت عليه أو لشراء اصول ثابتة » ، وتطبيقا لهذه المادة نورد الملاحظات الاتية :

١ ــ ان التطبيق الحرفى لهذه المادة يقصرها على الارباح المحققة من بيع الاصول الثابتة ، الا اننا نميل الى امتداد تطبيقها الى الارباح الرأسمالية المحققة من بيع الاستثمارات المالية لكونها من طبيعة واحدة (١) ٠

٢ ــ ان تطبيق هذه المادة ما هو الا تصرف فى الفائض القابل للتوزيع بتكوين احتياطى بقدر الارباح الرأسمالية ، ومن ثم فان هذا التطبيق يظهر فى المرحلة الثالثة من حساب العمليات الجارية ، ونرى ان يكون هذا الاحتياطى من ضمن الاحتياطيات الاخرى تحت اسم « احتياطيات اخرى ــ احتياطى رأسمالى » ٠

٣ ــ عند تطبيق هذه المادة تجنب اولا الارباح الراسمالية من الفائض القابل للتوزيع ، ثم تحسب النسبة المقررة لكل من الاحتياطى القانونى والاحتياطى المستثمر فى سندات حكومية واحتياطى ارتفاع اسعار الاصول من الفائض بعد هذا التجنيب ، وسنبين ذلك بالتفصيل فى المثال فى نهاية الباب ٠

٤ ــ لا يكون هذا الاحتياطى فى حالة وجود عجز مع اشتمال موارد الوحدة الاقتصادية على ارباح راسمالية ، اذ تنص المادة على انه « لا يجوز توزيع الارباح » ووجود العجز فى حد ذاته مانع لتوزيع ارباح ، كما ان تكوين احتياطى بقدر الارباح الرأسمالية فى حالة وجود عجز أمر غير مقبول محاسبيا ، اذ يترتب على ذلك تكوين احتياطى مقابل تضخيم فى العجز ٠

وطبقا لذلك اذا حققت الوحدة الاقتصادية فائض أقل من الارباح الرأسمالية فان الاحتياطى يكون بقدر هذا الفائض ، وثم لا يكون هناك فائض يتم التصرف فيه بعد ذلك ٠

وطبقا لهذه الملاحظات فاننا نعترض على اسلوب تطبيق هذه المادة فى بعض وحدات القطاع العام ، وهو اقفال الارباح الرأسمالية مباشرة فى حساة الاحتياطيات اذ أن هذا الاسلوب لا يتفق مع طبيعة الارباحال راسمالية أى مورد من الموارد التى تدخل فى محصلة نتيجة العام ، اضف الى ذلك ان تطبيق هذا الاسلوب يؤدى الى تكوين احتياطى فى حالة وجود عجز وهو أمر غير مقبول محاسبيا ٠

---

١) انظر تعريف الارباح الراسمالية صفحة (٣٠٠) من هذا الكتاب ٠

حالة العجز الجـارى :

قد تكون نتيجة العام عجز ، وفى هذه الحالة يقفل حساب العمليات الجارية فى حساب « فائض مرحل » بالقيد الآتى :

٢٢٨	من حـ/فائض مرحل
٢٨١	الى حـ/العمليات الجـارية

وطبقا لهذا القيد يكون كل من حساب العمليات الجارية وحساب فائض مرحل كما يلى (الأرقام افتراضية) :

حـ/٢٨١ ـ العمليات الجارية (المرحلة الثالثة)

٧٠٠٠	عجز جارى	٧٠٠٠	من حـ/فائض مرحل
٧٠٠٠		٧٠٠٠	

حـ/٢٢٨ ـ فائض مرحل

٥٠٠٠	رصيد منقول (١)	١٢٠٠٠	رصيد مرحل (ميزانيـــة)
٧٠٠٠	الى حـ/العمليات الجارية		
١٢٠٠٠		١٢٠٠٠	

ويظهر رصيد حساب « فائض مرحل » فى الميزانية فى جانب الأصول كرصيد شاذ تحت اسم « عجز مرحل » (٢) ، وللافصاح عن العجز الجارى بالميزانية يفضل أن يظهر بشكل منفصل عن العجز المرحل من السنة الماضية كما يلى :

الميزانية

		عجز مرحـــل :
	٥٠٠٠	من السنة الماضية
	٧٠٠٠	عجز جارى
١٢٠٠٠		

---

١) بفرض وجود عجز مرحل من السنة الماضية ٠

٢) انظر نموذج الميزانية كما هو وارد بالنظام المحاسبى ٠

المعالجة المحاسبية لسداد التوزيعات :

١ ـ **حصة الدولة ونظير الادارة والاشراف** : تخضع هذه التوزيعات لضريبة القيم المنقولة التى يتعين على الوحدة حجزها عند المنبع ، ولذلك يقيد سداد هذه الحصص بالقيد الآتى :

من حـ/دائنو توزيعات ـ حصة الدولة	٢٦٤١
من حـ/دائنو توزيعات ـ حصص أخرى	٢٦٤٤
الى حـ/بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
الى حـ/دائنون متنوعون	٢٦٣
مصلحة الضرائب ـ قيم منقولة وبلدية ودفاع وغيرها	٢٦٣٢١٢

٢ ـ **حصة العاملين النقدية** : بخصوص حصة العاملين يقتصر السداد نقدا من حصيلة الجزء النقدى منها (١٠٪) ، وهى تخضع لضريبة كسب العمل التى يتعين على الوحدة حجزها عند المنبع ، ولذلك يقيد سدادها للعاملين بالقيد الآتى :

من حـ/دائنو توزيعات ـ حصة العاملين	٢٦٤٣
الى حـ/بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
الى حـ/دائنون متنوعون	٢٦٣
مصلحة الضرائب ـ كسب عمل ودفاع ودمغة	٢٦٣٢١١

وهناك قواعد تحكم توزيع الحصة النقدية على العاملين ، وقد يسفر عن تطبيق هذه القواعد وجود فائض فى الحصة النقدية للعاملين ٠

٣ ـ **فائض الحصة النقدية والحصص غير النقدية للعاملين** : صدرت قرارات بخصوص التصرف فى فائض حصة العاملين النقدية (ان وجدت) والحصص غير النقدية (خدمات اجتماعية واسكان محلية ومركزية ـ ٥٪ و ١٠٪) ، وطبقا لهذه القرارات تودع حصيلة هذه المبالغ بعد خصم الضرائب المستحقة عليها فى حسابات تخصص لهذا الغرض بالبنك المركزى ، ويتم التصرف فيها وفقا لما يقرره رئيس الوزراء ٠

ونظرا لعدم وجود حساب خاص بالدليل المحاسبى يثبت فيه هذا الايداع ، فقد اختلفت الآراء بخصوص المعالجة المحاسبية لذلك كما يلى :

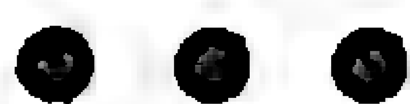
أ) هناك من يرى تقييدها على حساب « استثمارات فى سندات حكومية » مع تخصيص حساب لذلك ، ونرى أن طبيعة هذا الايداع لا يتسق مع طبيعة الاستثمارات المالية أيا كان نوعها ، كما ان هذه المعالجة تؤدى الى التضخم المستمر فى حساب حصة العاملين ولا يقابل ذلك أصل بالمفهوم المتعارف عليه محاسبيا ، لأن التصرف فى حصيلة هذه الايداعات مقصور على رئيس الوزراء ٠

ب) وهناك من يرى معالجتها بجعل حساب « حصة العاملين » مدينا وحساب « البنك حساب جارى » دائنا ، ومعنى ذلك انه ، طبقا لهذا الرأى ، لا يعدو الأمر

ان يكون سدادا لحصة العاملين (كما هو الحال بالنسبة للجزء النقدى منها) ولو أن الدفع قد تم للبنك المركزى ، وقد ينتقد هذا الرأى على أساس أن القرارات نصت على مجرد ايداع للمبالغ ولا يفهم من ذلك ايلولتها للبنك ، الا ان هذه المعالجة قد تفضل المعالجة السابقة تلافيا لما سبق الاشارة اليه وهو التضخم المستمر فى حساب حصة العاملين دون أن يقابل ذلك أصل بالمفهوم المتعارف عليه محاسبيا ، على أن يتم حصر هذه الايداعات فى شكل بيان احصائى لكى تكون الوحدة الاقتصادية على علم بما يتم ايداعه بالبنك المركزى من حصة العاملين بها ٠

وطبقا لهذا الرأى يتم ايداع فائض الحصة النقدية والحصص غير النقدية للعاملين بعد خصم الضرائب المستحقة كما يلى :

من حـ/دائنو توزيعات ـ حصة العاملين	٢٦٤٣
الى حـ/بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
الى حـ/دائنون متنوعون مصلحة الضرائب	٢٦٣ ٢٦٣٢



المبحث الرابع

قائمة الانتاج والقيمة المضافة

باستخدام البيانات الظاهرة فى المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية يمكن حساب مفاهيم متعلقة بالانتاج والقيمة المضافة يتم تضمينها فى قائمة تعد لهذا الغرض ، وقبل بيان هذه المفاهيم لنسترجع ما سبق ان اوضحناه من نقاط متعلقة بحسابات النتيجة التى تظهر فى المرحلة الاولى من الحساب الختامى ٠

١ ـ ايرادات النشاط الجارى حـ/٤١ تقابل مفهوم « الانتاج الاجمالى بسعر السوق » فى المحاسبة القومية ٠ مع الاخذ فى الحسبان أن قيمة انتاج النشاط التجارى بسعر السوق يعادل الفرق بين البضائع بغرض البيع حـ/٤١٨ وتكلفة هذه البضائع أى المشتريات بغرض البيع حـ/٣٤ ٠

٢ ـ الضرائب والرسوم السلعية حـ/٣٥١ لا تمثل تكلفة أو عامل من عوامل الانتاج على المستوى القومى ٠ اذ ان هذه الضرائب ، بجانب الاعانات ، تعتبر اداة لتخطيط الاسعار ٠

٣ ـ فرق الايجار المحسوب حـ/٣٥٤ وفرق الفوائد المحسوبة حـ/٣٥٧ يمكنان من قياس عنصرين من عناصر القيمة المضافة (الايجارات والفوائد) على أساس موضوعى ٠

٤ ـ الاستهلاك الوسيط يتمثل فى المستلزمات السلعية هـ/٣٢ والمستلزمات الخدمية هـ/٣٣ ٠

بالقاء الضوء على هذه النقاط يمكن تتبع مراحل قياس المفاهيم المعلقة بالانتاج والقيمة المضافة كما يلى :

١ ـ قيمة الانتاج الاجمالى بسعر السوق

= ايرادات النشاط الجارى هـ/٤١ (فيما عدا البضائع بغرض البيع هـ/٤١٨)
+ انتاج النشاط التجارى (البضائع بغرض البيع هـ/٤١٨ ـ مشتريات بغرض البيع هـ/٣٤)

٢ ـ قيمة الانتاج الاجمالى بتكلفة عوامل الانتاج

= قيمة الانتاج الاجمالى بسعر السوق
+ (الاعانات هـ/٤٢ ـ الضرائب والرسوم السلعية هـ/٣٥١) (١)

٣ ـ القيمة المضافة الاجمالية :

= قيمة الانتاج الاجمالى بتكلفة عوامل الانتاج
– الاستهلاك الوسيط (المستلزمات السلعية هـ/٣٢ + المستلزمات الخدمية هـ/٣٣)

٤ ـ القيمة المضافة الصافية :

= القيمة المضافة الاجمالية
– الاهـــلاك هـ/٣٥٢

٥ ـ توزيعات القيمة المضافة :

أ) الاجـور : وتشـــمل الاجـور النقدية هـ/٣١١ والمزايـا العينية هـ/٣١٢ والتامينات الاجتماعية هـ/٣١٣ ٠

ب) الايجـــارات : وتشـمل الايجـــارات الفعلية هـ/٣٥٣ وفرق الايجـــار المحسوب هـ/٣٥٤ ٠

ج) الفوائد : وتشـمل الفوائد المحلية هـ/٣٥٥ والفوائد الخارجية هـ/٣٥٦ وفرق الفوائد المحسوبة هـ/٣٥٧ ٠

د) الفائض (طبقا لظاهرة الانتاج) : وهو يعادل فائض العمليـات الجـارية معدلا بحسابى فرق تقويم التغير فى المخزون هـ/٣٥٨ و هـ/٣٥٩ ٠

وهـذه المفاهيم يتم ترتيبها فى « قائمـة الانتـاج والقيمة المضـافة » كمـا فى الصفحتين التاليتين ٠

---

١) تتمثل هذه العوامل فى الاستهلاك الوسيط (مستلزمات سلعية وخدمية) والاهلاك وعناصر القيمة المضافة ٠

قائمـة الانتـاج والقيمة المضـافة

مبـالغ		اسـم الحسـاب	ر.م
		اولا ـ قيمة الانتاج الاجمالى بسعر السوق :	
		١ ـ الانتاج بسعر البيع :	
	×	أ) صافى مبيعات انتاج تام	٤١١
	×	ب) تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٤١٢
	×	جـ) فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام	٤١٣
×		مجمـوع	
×		٢ ـ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤
×		٣ ـ مشغولات داخلية بالتكلفة	٤١٥
×		٤ ـ ايرادات تشغيل للغير	٤١٦
×		٥ ـ خدمات مبـاعة	٤١٧
×		٦ ـ مخلفات انتـاج	٤١٩
		٧ ـ بضائع بغرض البيع	
	×	أ) صافى مبيعات بضائع	٤١٨١
	×	ب) تغير مخزون بضائع بالتكلفة	٤١٨٢
	×	جـ) فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع	٤١٨٣
	×	مجمـوع	
	×	ـ مشتريات بغرض البيع	٣٤
×		انتاج النشـاط التجارى	
× ×			
		ثانيا ـ قيمة الانتاج بتكلفة عوامل الانتاج :	
×		قيمة الانتاج الاجمالى بسعر السوق	
		مضـافا :	
	×	اعانات انتاج	٤٣١
	×	اعانات تصدير	٤٣٢
×			
		ناقصـا :	
	×	رسوم جمركية	٣٥١١
	×	رسوم انتـاج	٣٥١٢
	×	حصيلة الخزانة	٣٥١٣
	×	ضرائب اخرى	٣٥١٤
×			
× ×			

(تابع) قائمة الانتاج والقيمة المضافة

د.م	اسم الحساب	مبالغ	
	ثالثا ـ القيمة المضافة الاجمالية :		
	قيمة الانتاج الاجمالى بتكلفة عوامل الانتاج ناقصا :		×
٣٢	مستلزمات سلعية	×	
٣٣	مستلزمات خدمية	×	×
			× ×
	رابعا ـ القيمة المضافة الصافية :		
	القيمة المضافة الاجمالية		×
٣٥٢	ـ الاهلاك		×
			× ×
	خامسا ـ توزيعات القيمة المضافة :		
	١ ـ الأجور :		
٣١١	أ) أجور نقدية	×	
٣١٢	ب) مزايا عينية	×	
٣١٣	ج) تامينات اجتماعية	×	×
	٢ ـ الايجارات :		
٣٥٣	أ) ايجارات فعلية	×	
٣٥٤	ب) فرق الايجار المحسوب	×	×
	٣ ـ الفوائد :		
٣٥٥	أ) فوائد محلية	×	
٣٥٦	ب) فوائد خارجية	×	
٣٥٧	ج) فرق الفوائد المحسوبة	×	×
	٤ ـ الفائض :		
٣٥٨	أ) فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام	×	
٣٥٩	ب) فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع	×	
	ج) فائض العمليات الجارية	×	×
			× ×

الفصل الثاني

الحسابات الختامية التقليدية

ازدواجية الحساب الختامي طبقا للنظام المحاسبي الموحد :

بجانب حساب العمليات الجارية يتطلب النظام المحاسبي تصوير « حساب الانتاج والمتاجرة » و « حساب الأرباح والخسائر » و « حساب توزيع الأرباح » ، ويلاحظ أن هذه الحسابات وان كانت تخضع بصفة عامة للقواعد المتعارف عليها عند تصوير الحسابات الختامية ، الا أن محتوى هذه الحسابات من بنود محاسبية وكيفية تبويبها طبقا لمقتضيات النظام المحاسبي يختلف عما جرى عليه العرف بخصوص الحسابات التقليدية ، وذلك نتيجة لتخطيط الحسابات المالية في الدليل المحاسبي تخطيطا يحقق أهداف النظام المحاسبي السابق بيانها ·

وتصوير هذه الحسابات الختامية بجانب حساب العمليات الجارية يرجع الى هدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية ، اذ تحقيقا لهذا الهدف تجابه مشكلة يمكن ايضاح ابعادها فيما يلى :

١ ـ خدمة لاهداف المحاسبة القومية يتعين تصوير حساب ختامي على مستوى الوحدة الاقتصادية يتم فيه تبويب الاستخدامات على اساس **نوعي** أى طبقا لنوع أو طبيعة الاستخدامات من أجور ومستلزمات سلعية ··· الخ ، وذلك توفيرا للبيانات بالشكل الذى يمكن من حساب القيمة المضافة مع تحليلها لعناصرها ·

٢ ـ خدمة لاهداف المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية يتعين تصوير حساب ختامي يتم فيه تبويب الاستخدامات على اساس **وظيفي** ، أى من زاوية ارتباطها بالوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، لكى يمكن تحقيق القياس والمقابلة المرحلية للموارد والاستخدامات كما هو متعارف عليه في المحاسبة ، اذ بدون تبويب الاستخدامات على أساس وظيفي لا يمكن قياس تكلفة الانتاج ومجمل فائض (أو عجز) الانتاج والمتاجرة واخيرا الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجارى ·

وقد تم معالجة هذه المشكلة بالدليل المحاسبي باسلوب يمكن أن نطلق عليه **ازدواجية الحساب الختامي** طبقا لما يلى :

١ ـ تضمين الدليل المحاسبي لحساب ختامي وهو حساب العمليات الجارية (حـ/٢٨١) ، وهو حساب نتيجة العام الذى يقفل فيه حسابات الاستخدامات كما هى مبوبة بالدليل أى على أساس نوعى خدمة لاهداف المحاسبة على المستوى القومي ·

٢ ـ تضمين الدليل المحاسبي في نهايته لحسابات المراقبة لتكون حلقة الاتصال أو همزة الوصل بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف ، وتهدف هذه الحسابات الى حصر تكلفة كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، ويتم تحليل أو

توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة من واقع المستندات أو كشوف تحليلية تعد لهذا الغرض ، وهذا التحليل خارج عن نطاق القيد المزدوج الذى يربط مجموعة الحسابات المالية ٠

وباستخدام البيانات الناتجة من تحليل الاستخدامات على حسابات المراقبة يمكن للوحدات الاقتصادية ، بجانب حساب العمليات الجارية ، تصوير الحسابات الختامية التقليدية يتم فيها تبويب الاستخدامات على أساس وظيفي ، الامر الذى يمكن من تحقيق القياس والمقابلة المرحلية المتعارف عليها خدمة لاهداف المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية ٠

القواعد الخاصة بالحسابات الختامية التقليدية :

١ - **الحسابات الختامية التقليدية قوائم احصائية :** طبقا للنظام تحولت هذه الحسابات الى قوائم احصائية أى خارجة عن نطاق القيد المزدوج ، ويتم اعدادها باستخدام البيانات التى توفرها عملية تحليل بنود الاستخدامات على حسابات المراقبة ٠

٢ - **تبويب الاستخدامات على اساس وظيفي :** بخلاف حساب العمليات الجارية يتم تبويب الاستخدامات فى الحسابات الختامية التقليدية على أساس وظيفى أى من زاوية ارتباطها بالوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، وهذا الاختلاف فى التبويب مرجعه تباين الاهداف المبتغاة من كل ، فالهدف من حساب العمليات الجارية هو تبويب البيانات المحاسبية بالشكل الذى يمكن من حساب عناصر القيمة المضافة لاغراض المحاسبة القومية ، أما الهدف من الحسابات الختامية التقليدية فهو تبويب البيانات المحاسبية بالشكل الذى يمكن من تقييم الأداء للوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ٠

٣ - **استبعاد المشغولات الداخلية :** تقتصر الحسابات الختامية التقليدية - طبقا لما هو متعارف عليه - على عرض القيم المحاسبية المتعلقة بنشاط الوحدة بغرض الاتجار ٠ ومن ثم يستبعد من الجانب الدائن منها حساب « مشغولات داخلية تامة » مقابل استبعاد تكلفة « مراكز العمليات الراسمالية » من الجانب المدين ٠

بعد هذا التقديم للحسابات الختامية التقليدية نقسم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كما يلى :

المبحث الأول : حسابات المراقبة

المبحث الثانى : حساب الانتاج والمتاجرة

المبحث الثالث : حساب الأرباح والخسائر

● ● ●

المبحـــث الأول

حســابات المراقبـــة

مفهوم حســـاب المراقبـــة :

بصفة عامة يطلق اصطلاح « حساب مراقبة » على كل حســاب اجمالى لانه يقوم بوظيفة الرقابة المحاسبية على الحسابات التفصيلية فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل ، فمثلا قد يطلق على حساب « اجمالى المدينين » حساب « مراقبة المدينين » ٠ ولكن النظام المحاسبى الموحد استخدم اصطلاح « حساب مراقبة » بمفهوم خاص ، اذ يقصد بحساب المراقبة حساب وظيفة معينة من الوظائف الرئيسية للوحدة ، ويقوم بمهمة حصر تكلفة هذه الوظيفة من كافة بنود الاستخدامات ٠

وكأمر متعارف عليه تبوب وظائف الوحدة الى وظيفة صناعية ووظيفة تسويقية ووظيفة ادارية وتمويلية ، وبالمقارنة بين هذا التبويب التقليدى والتبويب الذى انتهجه الدليل نستخلص انه ادخل تعديلين ، الاول تخصيص حسابين لحصر تكلفة الوظيفة الصناعية هما حساب مراقبة مراكز الانتاج ومراقبة مراكز الخدمات الانتاجية ، والثانى اضافة حســاب مراقبة العمليــات الرأسمالية لحصر تكاليف ما قد تنتجه الوحدة من مشغولات داخلية ، أى أصول بقصد الاستخدام الذاتى ٠

حسابات المراقبة بالدليل المحاسبى :

أفرد الدليل المحاسبى أرقام (٥ و ٦ و ٧ و ٨ و ٩) لحسابات المراقبة ، وتهدف هذه الحسابات الى حصر تكلفة كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، ويتم تحليل أو توزيع بنود الاستخدامات على حسابات المراقبة من واقع المستندات أو كشوف تحليلية تعد لهذا الغرض ، وهذا التحليل أو التوزيع خارج عن نطاق القيد المزدوج الذى يربط مجموعة الحسابات المالية ، فحسابات المراقبـة من هـذه الزاوية لا تعدو أن تكون حلقة الاتصـال أو همزة الوصـل بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف ٠ وحسابات المراقبة تمثل حسابات المراكز الرئيسية بالوحدة الاقتصادية وهى :

١ ـ **مراكز الانتاج** : وهى المراكز التى يتم فيها انتاج السلعة أو اداء الخدمة، فهى تعكس النشاط الانتاجى الذى تقوم به الوحدة الاقتصادية ، ومن امثلة ذلك مراكز انتاج المحاصيل الزراعية بالنسبة لوحدة انتاج زراعية ، ومراكز انتاج الغزل والنسيج بالنسبة لوحدة الغزل والنسيج ٠

٢ ـ **مراكز الخدمات الانتاجية** : وهى المراكز التى تخـدم مراكز الانتـاج وتوفر لها المستلزمات السلعية وغيرها ، ويلاحظ أن مركز الخدمة الانتاجية لا ترتبط ارتباطا مباشرا بخدمة منتج بذاته وانما يرتبط ارتباطا غير مباشر بالانتاج التـام وبالخدمات التى تؤدى للمراكز الأخرى فى الوحدة الاقتصادية أو خارجها ، ومن امثلة هذه المراكز ورش الاصلاح والصيانة ومحطات توليد القوى بالنسبة لوحدة صناعية أو زراعية ٠

٣ ـ **مراكز الخدمات التسويقية** : وهى المراكز التى يتم فيها ابحاث وعمليات تسويق وتصريف منتجات الوحدة الاقتصادية مثل ادارة المبيعات ومخازن الانتاج التـام ٠

٤ ـ **مراكز الخدمات الادارية والتمويلية** : وهى مراكز خدمات الأجهزة المالية والادارية واجهزة الاشراف والرقابة والمتابعة بالوحدة الاقتصادية ، ومن أمثلة هذه المراكز مجلس الادارة والشـئون القانونية ، ويلاحظ أن مراكز الخـدمات الادارية والتمويلية تتحمل بتكاليف تدبير الأموال اللازمة لتمويل عمليات الوحدة الاقتصادية٠

٥ ـ **مراكز العمليات الراسمالية** : وهى المراكز التى تنشـأ خصيصا للقيام بعمليات راسمالية مثل انشاء أو تهيئة الأصول الثابتة ، وليس من الضرورى أن يكون لهذه المراكز كيان مستقل اذ قد تتم هذه العمليـات الراسـمالية فى مراكز الخدمات الانتاجية ، فمثلا قد يعهد لورش الاصلاح انتاج قطع غيـار للاستخدام الذاتى ، وفى هذه الحالة يصدر « أمر شغل » مبينا المطلوب انتاجه ، وتكلفة هذا الأمر تعالج كمشغولات داخلية كما سبق أن بينا ٠

وحسابات المراقبـة تمسـك عـادة فى ادارة التكاليف ، وكأمر بديهى يجب الا يقتصر الأمر فى هذه الادارة على تبويب بنود الاستخدامات على مستوى هذه المراكز الرئيسية ، بل يجب أن يمتد الأمر الى تخطيط أو تقسيم كل منها الى مراكز تكلفة فرعية على أن يتم تحليل أو توزيع أو تجزئة بنود الاستخدامات على مستوى هذه المراكز الفرعية ٠ ويمكن ابراز معالم مركز التكلفة فيما يلى :

- مركز التكلفة هو مجال أو دائرة اداء نشاط متجانس أو خدمات من نوع معين متجانس ،
- ويتم تنفذ هذا النشاط بواسطة مجموعة من عوامل الانتاج المتماثلة وبتاليف معين لهذه العوامل (مثل نسبة عدد العمال الى الآلات) ،
- وتحت اشراف مسئولية محددة تبعا للتنظيم الادارى بالوحدة الاقتصادية ٠

الاطار العام لتوزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة :

ان التعرض لموضوع توزيع الاستخدامات على مراكز التكلفة الفرعية سيؤدى بنا الى مناقشة مشاكل خارجة عن نطاق هذا المؤلف اذ أنها من صميم علم محاسبة التكاليف ، الا أنه لا يفوتنا هذا المجال دون أن نشير الى أنه فى هذا الصدد يوجد نوعين من الاستخدامات ، **النوع الأول** يمثل تكاليف خاصة بالمراكز أى يمكن تحميلها بصفة مباشرة على هذه المراكز مثل ما يستهلكه كل مركز من مستلزمات سلعية طبقا لتحليل أذون الصرف أو ما يخصه من أجور طبقا لتحليل قوائم الأجور ، أما **النوع الثانى** من الاستخدامات فتمثل تكاليف مشتركة أى يستفيد من خدماتها اكثر من مركز تكلفة ، وبخصوص هـذا النـوع الأخير يلجـأ محاسب التكاليف الى أسس أو فروض معينة تتوقف على طبيعة كل بند منها وذلك بغرض تجزئتها على مراكز التكلفة المستفيدة ٠

أما اذا انتقلنا أو صعدنا الى مستوى المراكز الرئيسية فان توزيع الاستخدامات يخضع للاطار العام التالى :

١ ـ الاجور والمستلزمات السلعية والخدمية والمصروفات التحويلية الجارية تمثل عناصر التكاليف بالدليل المحاسبى . فمن الناحية العامة يخص كل مركز رئيسى (حساب مراقبة) قدر من هذه العناصر وبهذا القدر يتم التحميل على حساب المراقبة المختص ·

٢ ـ عند توزيع المصروفات التحويلية الجارية على حسابات المراقبة يجب ملاحظة ما يلى :

أ) تحمل الفوائد الفعلية (محلية وخارجية) وفرق الفوائد المحسوبة على حساب مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية لارتباطها الكامل بالوظيفة التمويلية للوحدة ·

ب) لا يوزع فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام والبضائع بغرض البيع على حسابات المراقبه ، وهذا أمر منطقى اذ أن الغرض من هذين الحسابين ـ بجانب الحسابين المقابلين ـ هو تحقيق الموقف الذى اتخذه النظام المحاسبى للتأليف بين « البيع » و « الانتاج » كظاهرتين من ظواهر تحقق الايرادات كما سبق أن بينا . ويتحقق هذا الموقف باظهار جميع حسابات فروق التقويم ـ استخدامات وموارد ـ فى مرحلة واحدة من الحساب الختامى ، فتظهر هذه الحسابات فى المرحلة الثانية من حساب الانتاج والمتاجرة المخصصة لاستخراج مجمل فائض (أو عجز) الانتاج ·

٣ ـ تحمل المشتريات بغرض البيع بكامل تكلفتها على حساب مراقبة مراكز الانتاج ، لان النشاط الانتاجى ـ بمعناه الواسع ـ للوحدات التجارية يتمثل فى شراء بضائع بغرض بيعها بحالتها الراهنة ، الا أنه عند تبويب بنود الاستخدامات فى حساب «الانتاج والمتاجرة» يجب ملاحظة ان المشتريات بغرض البيع تظهر فى المرحلة الثانية منه ، بينما تظهر تكاليف مراكز الانتاج (بالاضافة الى تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية) فى المرحلة الاولى المخصصة لاستخراج تكلفة الانتاج التام ·

٤ ـ تحمل التحويلات الجارية التخصيصية بكامل قيمتها على مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية ، لان هذه التحويلات لا تمثل عنصر تكلفة بالمعنى العلمى لهذا الاصلاح ، ولان كثيرا من بنود هذه التحويلات تحدث نتيجة لقرار ادارى بشكل مباشر أو غير مباشر ، اذ يتم دفع التبرعات والاعانات للغير بقرار ادارى ، وتنتج الديون المعدومة كمخاطرة محسوبة لقرار الادارة بالبيع بالاجل ·

أضف الى ذلك تجانس معالجة التحويلات الجارية التخصيصية مع تكاليف مراكز الخدمات الادارية والتمويلية ، اذ طبقا لما هو متعارف عليه محاسبيا يستبعدان معا عند حساب تكلفة النشاط الانتاجى ويحملان على حساب الارباح والخسائر ·

ويصور لكل مراقبة حساب خاص ، فاذا أخذنا كمثال مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية فان البيانات الاساسية التى تظهر فى حساب المراقبة كما يلى :

د/٦ ـ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية

تاريخ	بيـــــان	٦٣١	٦٣٢	٦٣٣	٦٣٥	اجمالى

• • •

المبحـــث الثانـــى

حســاب الانتــاج والمتاجــرة

الغرض من حساب الانتاج والمتاجرة هو تقييم اداء كل من الوظيفتين الانتاجية والتسويقية ، ومن ثم فهى تسمية اخرى لحساب « التشغيل والمتاجرة » المعروف ، ويعد هذا الحساب على ثلاث مراحل ٠

المرحلة الاولى :

الغرض من هذه المرحلة استخراج « تكلفة الانتاج التام » فتشتمل على العناصر الاتية :

١ ـ تكاليف « مراكز الانتاج » و « مراكز الخدمات الانتاجية » من الاجور والمستلزمات السلعية والخدمية والمصروفات التحويلية الجارية ، ويمثل نلك تكلفة الانتاج خلال السنة المالية ٠

٢ ـ مضافا اليها أو مطروحا منها « تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة » بحسب ما اذا كان هذا التغير بالنقص أو الزيادة ، وبذلك يمكن التوصل الى تكلفة الانتاج التام خلال السنة المالية ٠

وطبقــا لذلك يكون ملخص البنود التى تظهر فى المرحلة الاولى من حســاب الانتاج والمتاجرة كما يلى :

تكاليف مراكز الانتاج	٥٢	تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤
تكاليف الخدمات الانتاجية	٦٣	تكلفة الانتاج التام (مرحل)	

المرحلة الثانية :

الغرض منها استخراج « مجمل فائض (أو عجز) الانتاج » أى قبل خصم تكاليف مراكز الخدمات التسويقية ، فبعد نقل « تكلفة الانتاج التام » من المرحلة الاولى يقيد فى الجانب الدائن بنود « ايرادات النشاط الجارى » فيما عدا كل من « تغير مخزون انتاج غير تام حـ/٤١٤ » لسابق اظهاره فى المرحلة الاولى و « مشغولات داخلية تامة حـ/٤١٥ » لاقتصار حساب الانتاج والمتاجرة على عرض القيم المحاسبية المتعلقة بنشاط الوحدة بقصد الاتجار كما سبق ان بينا ، ويظهر فى الجانب المدين « مشتريات بغرض البيع حـ/ ٥٣٤ » والتسويات المتعلقة بفرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام والبضائع بغرض البيع « حـ/٣٥٨ و حـ/٣٥٩ » ، وطبقا لذلك يكون ملخص البنود التى تظهر فى هذه المرحلة كما يلى :

تكلفة الانتاج التام (منقول)		ايرادات النشاط الجارى	٤١
مشتريات بغرض البيع	٥٣٤	(فيما عدا حـ/٤١٤ و حـ/٤١٥)	
ف٠ت٠ت٠ فى المخزون			
انتاج تام	٣٥٨	مجمل عجز الانتاج	
بضائع بغرض البيع	٣٥٩	(مرحل)	
مجمل فائض الانتاج (مرحل)			

المرحلة الثالثة :

تهدف هذه المرحلة الى تحديد « مجمل فائض او عجز الانتاج والمتاجرة » ، فبعد ترحيل رصيد المرحلة السابقة يقيد فى الجانب المدين تكاليف الخدمات التسويقية من أجور ومستلزمات سلعية وخدمية ومصروفات تحويلية جارية ، ويقيد فى الجانب الدائن الاعانات (انتاج وتصدير) وطبقا لذلك يكون ملخص البنود التى تظهر فى هذه المرحلة كما يلى :

مجمل عجز الانتاج (منقول)		مجمل فائض الانتاج (منقول)	
تكاليف الخدمات التسويقية	٧٣	اعانات	٤٢
مجمل فائض الانتاج والمتاجرة (مرحل لحساب الأرباح والخسائر)		مجمل عجز الانتاج والمتاجرة (مرحل لحساب الأرباح والخسائر)	

ويرحل رصيد هذه المرحلة لحساب الارباح والخسائر ٠ وتوضح الصفحات التالية نموذج حساب « الانتاج والمتاجرة » كما ورد بالنظام المحاسبى الموحد ٠

حساب الإنتاج والمتاجرة عن السنة المنتهية فى .....

جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
		تكاليف مراكز الإنتاج		
x		الأجور	٥٣١	x
x		مستلزمات سلعية	٥٣٢	x
x		مستلزمات خدمية	٥٣٣	x
x	x	مصروفات تحويلية جارية	٥٣٥	x
		تكاليف الخدمات الإنتاجية		
x		الأجور	٦٣١	x
x		مستلزمات سلعية	٦٣٢	x
x		مستلزمات خدمية	٦٣٣	x
x	x	مصروفات تحويلية جارية	٦٣٥	x
	x			x
	x	تكلفة الإنتاج التام (منقول)		x
	x	مشتريات بغرض البيع	٥٣٤	x
		فروق تقويم التغير فى المخزون		
x		إنتاج تام	٢٥٨	x
x	x	بضائع بغرض البيع	٢٥٩	x
	x	مجمل فائض الإنتاج (مرحل)		x
	x.			x

جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
	x	تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤	x
	x	تكلفة الإنتاج التام (مرحل)		x
	x			x
		إيرادات النشاط الجارى		
		الإنتاج بغرض البيع :		
x		صافى مبيعات إنتاج تام	٤١١	x
x		تغير مخزون إنتاج تام	٤١٢	x
x	x	فروق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام ...	٤١٣	x
	x	إيرادات تشغيل للغير	٤١٦	x
	x	خدمات مباعة	٤١٧	x
	x	مخلفات إنتاج رائد	٤١٩	x
	x	بضائع بغرض البيع :		
x		صافى مبيعات	٤١٨١	x
x		تغير مخزون بضائع بغرض البيع	٤١٨٢	x
x	x	فروق تقويم التغير فى مخزون البضائع	٤١٨٣	x
	x	مجمل عجز الإنتاج (مرحل)		x
	x			x

(تابع) حساب الإنتاج والمتاجرة عن السنة المنتهية فى .....

جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبى	الأرقام المقارنة
×		مجمل عجز الإنتاج (منقول)		×
		تكاليف الخدمات التسويقية		
	×	الأجور	٧٢١	×
	×	مستلزمات سلعية	٧٢٢	×
	×	مستلزمات خدمية	٧٢٣	×
	×	مصروفات تحويلية جارية	٧٢٥	×
×				
×		مجمل فائض الإنتاج والمتاجرة (مرحل لحساب الأرباح والخسائر)		×
×				×

جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبى	الأرقام المقارنة
×		مجمل فائض الإنتاج (منقول)		×
		إعانات		
	×	إعانات إنتاج	٤٢١	×
	×	إعانات تصدير	٤٢٢	×
×				
×		مجمل عجز الإنتاج والمتاجرة (مرحل لحساب الأرباح والخسائر)		×
×				×

المبحـــث الثالـــث

حســاب الأرباح والخســائر

يصور حساب الارباح والخسائر بغرض تحديد « الفائض القابل للتوزيع » أو العجز الجارى » ، ويعد هذا الحساب على مرحلتين ·

المرحلة الاولى :

بعد نقل « مجمل فائض (او عجز) الانتاج والمتاجرة » يقيد فى الجانب الدائن من هذه المرحلة « ايرادات الاوراق المالية » و « الايرادات التحويلية » ، ويقيد فى الجانب المدين منها « تكاليف الخدمات الادارية والتمويلية » من أجور ومستلزمات سلعية وخدمية ومصروفات تحويلية جارية و « التحويلات الجارية التخصيصية » فيما عدا الضرائب الدخلية · ولعل الحكمة من استبعاد هذه الضرائب من هذه المرحلة واظهارها فى مرحلة مستقلة أن كثيرا من الكتاب يعتبرون هذه الضرائب بندا من بنود توزيع الارباح ، وطبقا لذلك تكون مكونات هذه المرحلة كما يلى :

مجمل فائض الانتاج والمتاجرة (منقول من حساب الانتاج والمتاجرة)		مجمل عجز الانتاج والمتاجرة (منقول من حساب الانتاج والمتاجرة)	
تكاليف الخدمات الادارية والتمويلية	٨٣	ايرادات أوراق مالية	٤٣
تحويلات جارية وتخصيصية (فيما عدا ضرائب دخلية)	٣٦	ايرادات تحويلية	٤٤
الفائض (مرحل)		العجز (مرحل)	

ويمثل رصيد هذه المرحلة « الفائض او العجز » قبل حساب الضرائب الدخلية·

المرحلة الثانية :

ويرحل اليها رصيد المرحلة الاولى ، وبعد ان يقيد فى الجانب المدين الضرائب الدخلية ينتج « الفائض القابل للتوزيع » أو « العجز الجارى » · وبذلك تكون هذه المرحلة كما يلى :

العجز (رصيد منقول)		الفائض (رصيد منقول)	
ضرائب دخلية	٣٦٩	العجز الجـــارى	
الفائض القابل للتوزيع			

ويجب ان يتطابق هذا الفائض القابل للتوزيع (أو العجز الجارى) مع الفائض (أو العجز) الذى يظهر فى المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية ٠

حساب توزيع الارباح :

يبين هذا الحساب كيفية التصرف فى الفائض القابل للتوزيع بين فائض محتجز وفائض موزع ، فهو صورة طبق الاصـل من المرحلة الثالثة من حسـاب العمليات الجارية ، ولذا فهو تكرار لا مبرر له ٠

وفيما يلى « حساب الارباح والخسائر » طبقا للنموذج الوارد بالنظام المحاسبى الموحد ٠

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ......

جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
×		مجمل عجز الإنتاج والمتاجرة (مرحل من حساب الإنتاج والمتاجرة) ...		×
		تكاليف الخدمات الإدارية والتمويلية		
	×	الأجور	٨٣١	×
	×	مستلزمات سلعية	٨٣٢	×
	×	مستلزمات خدمية	٨٣٣	×
	×	مصروفات تحويلية جارية	٨٣٥	×
×				
		تحويلات جارية تخصصية		
	×	تبرعات	٣٦١	×
	×	إعانات للغير	٣٦٢	×
	×	تعويضات وغرامات	٣٦٣	×
	×	خسائر رأسمالية	٣٦٤	×
	×	مصروفات سنوات سابقة	٣٦٥	×
	×	ديون معدومة	٣٦٦	×
	×	مخصصات بخلاف الإهلاك	٣٦٧	×
	×	ضرائب عقارية	٣٦٨	×
×				
×		الفائض (مرحل)		×
×				×
×		العجز (منقول)		×
×		ضرائب دخلية	٣١٩	×
×		الفائض القابل للتوزيع (مرحل لحساب التوزيع)	٢٨١١	×
×				×

جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
×		مجمل فائض الإنتاج والمتاجرة (مرحل من حساب الأرباح والخسائر)	٤٣	×
×		ايرادات أوراق مالية		×
		إيرادات تحويلية		
	×	فوائد دائنة	٤٤١	×
	×	إيجارات دائنة	٤٤٢	×
	×	ارباح رأسمالية	٤٤٣	×
	×	إيرادات سنوات سابقة	٤٤٤	×
	×	تعويضات وغرامات	٤٤٥	×
×		ايرادات متنوعة :		
	×	أرباح بيع مخلفات	٤٤٦١	×
	×	خصم مكتسب	٤٤٦٢	×
	×	ديون سبق إعدامها	٤٤٦٣	×
	×	أرباح بيع خامات	٤٤٦٤	×
	×	عمولات	٤٤٦٥	×
×				
	×	فروق الإيجار المحسوب	٤٤٧	×
	×	فروق الفوائد المحسوبة	٤٤٨	×
×				
×				
		العجز (مرحل)		×
×				×
×		الفائض (منقول)		×
×		العجز الجاري	٢٨١٢	×
×				×

الفصل الثالث

الميزانية

الميزانية عبارة عن قائمة تبين المركز المالى للوحدة الاقتصادية فى تاريخ معين ، وتبين بصورة ملخصة مصادر اموالها وكيفية استخدامها لهذه المصادر ، فجانب الخصوم يبين مصادر الاموال ، اما جانب الاصول فيبين استخدامات الوحدة لهذه الاموال وتوزيعها على مختلف انواع الاصول ·

وقد تناولنا فى البابين السابقين شرح أنواع الاصول والخصوم طبقا للنظام المحاسبى الموحد ، ويختص هذا الفصل بتجميع ما سبق ان قلناه بالنسبة لتبويب كل من الاصول والخصوم بنموذج الميزانية طبقا لهذا النظام ، ومن المفيد فى هذا الصدد مقارنة هذه الميزانية بالميزانية التقليدية ، فبهذه المقارنة يتضح لنا اختلافات عدة يمكن النظر اليها من الزاويتين الاتيتين :

١ ـ اختلافات متعلقة بتبويب الميزانية ·

٢ ـ اختلافات متعلقة بالبنود ذاتها من حيث اختفاء أو استحداث بعض البنود أو تغير كيفية اظهار بعض البنود الاخرى ·

اولا ـ الاختلافات المتعلقة بتبويب الميزانية :

١ ـ **تبويب الاصول** : طبقا للاسلوب المتعارف عليه فى المحاسبة يتم تبويب الاصول من زاوية درجة سيولتها أى الى « اصول ثابتة » و « أصول متداولة » ، وهذا النوع من التبويب يلبى احتياجات الادارة على مستوى الوحدة الاقتصادية فى معرفة كيفية تمثيل موارده فى « رأس مال ثابت » و « رأس مال عامل أو متداول » كما انه يمكن من معرفة « القدرة على الدفع » أى قدرة الوحدة الاقتصادية على الوفاء بالتزاماتها ·

ولكن اذا نظرنا الى تبويب الاصول بالدليل المحاسبى نجد انه مبنى على اساس اقتصادى بهدف ربط هذا التبويب بقائمة الموارد والاستخدامات الراسمالية التى تقابل حساب رأس المال على المستوى القومى ، فطبقا لهذا الاساس الاقتصادى يتم تبويب الاصول الى نوعين رئيسيين :

أ) **اصول تمثل التكوين العينى للثروة** : وهذه الاصول تقابل مفهوم الاستثمارات على المستوى القومى ، وتنعكس هذه الاصول بالدليل المحاسبى فى ثلاث مجموعات محاسبية وهى « الاصول الثابتة » و « المشروعات تحت التنفيذ » و « المخزون » ، فالاصول الثابتة تعبر عن الطاقة الانتاجية المعدة للانتاج والمستغلة بالوحدة الاقتصادية ، والمشروعات تحت التنفيذ تمثل الطاقة الانتاجية فى دور التهيئة والاعداد ، والمخزون يمثل بصفة خاصة عناصر المستلزمات السلعية التى تستخدم فى استغلال الطاقة وناتج هذا الاستغلال سواء اكان فى شكل انتاج تام أو غير تام ·

وهذه الاصول تقابل مفهوم الاستثمار على المستوى القومي ، فالتغير في هذه الاصول ، بجانب اعتباره تغيرا في اصول الوحدة الاقتصادية ، يعتبر تغيرا في حجم الاستثمار على المستوى القومي ٠

ب) اصول تمثل حقوق مالية او نقدية : وتنعكس هذه الاصول في الدليل المحاسبي في مجموعات محاسبيه ، وهي « الاقراض طويل الاجل » و « الاستثمارات المالية » و « المدينون » و « الحسابات المدينة المختلفة » و « النقدية بالصندوق وبالبنوك » ٠

وطبقا للمفاهيم الاقتصادية تنتمي هذه الاصول الى منطقة يطلق عليها عادة منطقة الاقراض ، فالتغير في هذه الاصول لا يعتبر تغيرا في حجم الاستثمار على المستوى القومي ، انما يعتبر من قبيل التحويلات الرأسمالية أي مجرد تحويل لقيم مالية بين الوحدات الاقتصادية المختلفة ، وهذا بالرغم من اعتبار ذلك تغيرا في أصول الوحدة الاقتصادية دون تفرقة بينه وبين التغير في الاصول من النوع الاول ٠

٢ ـ **تبويب الخصوم :** في العادة ينظر الى الخصوم من زاوية كونها ممثلة لحقوق قبل الوحدة الاقتصادية كشخصية اعتبارية ، مع تحليل هذه الخصوم أولا الى « حقوق الملكية » و « حقوق الغير » ، ثم تبويب هذه الحقوق الاخيرة الى « خصوم ثابتة » و « خصوم متداولة » ، وهذا التبويب يتفق وطبيعة المعلومات التي يطلبها المساهمون او أصحاب الوحدة الاقتصادية من حيث معرفة القيمة الدفترية لحقوقهم، كما أن هذا التبويب يوفر لادارة الوحدة الاقتصادية البيانات بالشكل الذي يمكنها من معرفة قدرتها على الوفاء بالتزاماتها في أوقات استحقاقها ٠

ولكن الدليل المحاسبي أخذ بالنظرة الاقتصادية للخصوم وهي كونها ممثلة لمصادر التمويل بالوحدة الاقتصادية ، وهذه المصادر يمكن تقسيمها الى نوعين رئيسيين :

أ) مصادر التمويل الداخلي والذاتي : وقد انعكست هذه المصادر بالدليل في ثلاث مجموعات محاسبية ، وهي « رأس المال » و « الاحتياطيات » و «المخصصات»

ب) مصادر التمويل الخارجي أي الائتماني : وتشمل هذه المصادر بالدليل باقي مجموعات الخصوم ، وهي « القروض طويلة الاجل » و «البنوك الدائنة» و « الدائنون » و « الحسابات الدائنة المختلفة » ٠

ثانيا ـ الاختلافات المتعلقة بالبنود ذاتها :

وهذه الاختلافات تتمثل في اختفاء او استحداث بعض البنود أو تغير كيفية اظهار بعض البنود الاخرى ٠

١ ـ **اختفاء بعض البنود :** ونخص بالذكر ما يلي :

أ) الاصول المعنوية (غير الملموسة) مثل شهرة المحل ، اذ لم يعد لها مجال بالنسبة لشركات القطاع العام ٠

ب) **حساب السندات** ، اذ يتم تمويل وحدات القطاع العام من الخزانة العامة أو الجهاز المصرفي ، لذلك ليس هناك محل لاصدار السندات بواسطة هذه الوحدات ٠

ج) **اقتراح توزيع الارباح** ، اذ ليس هناك مجال لاقتراح توزيعات لانها أصبحت أمرا خاضعا للقوانين والقرارات ، ولذلك يجب اجراء قيود التوزيعات قبل تصوير الميزانية ٠

د) **الحسابات النظامية** ، اذ يقضي النظام المحاسبى بعدم استعمال هذه الحسابات لاى غرض ، على ان تستخدم الملاحظات بالميزانية بخصوص الالتزامات الاحتمالية ٠

٢ ـ استحداث بعض البنود : ونخص بالذكر منها :

أ) **حساب مشروعات تحت التنفيذ** ، حتى يمكن ابراز تكلفة المشروعات فى الخطة المعتمدة والتى لم تتكامل للانتاج ٠

ب) **حساب الاقراض طويل الاجل** ، حتى توضح الميزانية مدى مساهمة الوحدة فى انشطة الوحدات الاخرى ٠

ج) **حساب مساهمة الحكومة** ، اذ لم يكن لهذا الحساب مجال قبل نشأة القطاع العام ، ويجدر الاشارة هنا الى ما سبق ان قلناه من ان وحدات القطاع العام درجت أخيرا على تعلية هذه المساهمة لرأس المال المملوك ٠

٣ ـ تغيير كيفية اظهار بعض البنود : ونخص بالذكر منها :

أ) **مخصصات الاصول** : تنعكس النظرة الاقتصادية للخصوم بصفة خاصة فى كيفية اظهار حسابات المخصصات بنموذج الميزانية بالنظام المحاسبى ، اذ تركز هذه النظرة على « نتيجة » تكوين المخصصات وهى حبس اموال بالوحدة الاقتصادية كمصدر من مصادر التمويل الذاتى ، وطبقا لهذه النظرة تظهر جميع المخصصات فى جانب الخصوم بنموذج الميزانية بالنظام المحاسبى ٠

هذا بخلاف النظرة المحاسبية ، اذ تركز هذه النظرة على «سبب» تكوين المخصصات ، وطبقا لذلك تظهر مخصصات الاصول مطروحة من الاصول المتعلقة بها بسبب كونها ممثلة للنقص المؤكد ولا يمكن قياسه على سبيل التحديد كمخصص الاهلاك ، أو بسبب كونها ممثلة للنقص المحتمل فى اصول مثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ومخصص هبوط أسعار الانتاج التام ٠ أما مخصصات الالتزامات فتظهر فى جانب الخصوم بالميزانية لان سبب تكوين هذه المخصصات هو وجود التزامات مؤكدة ولا يمكن قياسها على سبيل التحديد أو ممثلة لالتزامات محتملة بالنسبة الوحدة الاقتصادية ٠

ب) **الاستثمارات المالية** ، فطبقا للمحاسبة التقليدية يجب التفرقة بين الاستثمارات فى شركات تابعة والاستثمارات العادية ، فالاولى تعتبر أصل ثابت

بينما تعتبر الثانية من الاصـول المتداولة ، ولكن النظام وحد أنواع الاسـتثمارات باعتبارها جميعا من الاصول التى ترتب حقوقا مالية للوحدة ·

ج) الاعتمادات المستندية ، اذ كانت هذه الاعتمادات تظهر فى الميزانية التقليدية ضـمن المدينين أو الارصـدة المدينة الاخرى ودون تفرقة بين الاعتمادات لشراء أصول ثابتة ولشراء بضائع ، ولكن النظام فرق بين هذين النوعين من الاعتمادات مع اعتبار الاولى من مكونات المشروعات تحت التنفيذ والثانية من حسابات المخزون·

د) النفقات الايرادية المؤجلة ، اذ اعتبرها النظام اصـلا ثابتا بخـلاف النظرة التقليدية وهى من الاصول الوهمية أو الارصدة المدينة الاخرى ·

ونورد فى الصفحتين التاليتين نموذج الميزانية كما هو وارد بالنظام المحاسبى الموحد ·

الميزانية في .....

جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
		الأصول الثابتة		
	x	أراضي	١١١	x
	x	مباني وإنشاءات ومرافق	١١٢	x
	x	آلات ومعدات	١١٣	x
	x	وسائل نقل وانتقال	١١٤	x
	x	عدد وأدوات	١١٥	x
	x	أثاث ومعدات مكاتب	١١٦	x
	x	الثروة الحيوانية والداجنة	١١٧	x
	x	نفقات ايرادية مؤجلة	١١٨	x
x				
		مشروعات تحت التنفيذ		
	x	تكوين سلعي	١٢١	x
	x	إنفاق استثماري	١٢٢	x
x				
		المخزون		
	x	خامات	١٣١١	x
	x	وقود	١٣١٢	x
	x	قطع غيار ومهمات	١٣١٣	x
	x	مواد تعبئة وتغليف	١٣١٤	x
	x	مخلفات	١٣١٥	x
	x	انتاج غير تام وأعمال تحت التنفيذ	١٣٢	x
	x	انتاج تام	١٣٣	x
	x	بضائع لدى الغير	١٣٤	x
	x	بضائع بغرض البيع	١٣٥	x
	x	اعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦	x
x				
x		بعده		x

جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
		رأس المال		
	x	رأس مال مملوك	٢١١	x
	x	مساهمة الحكومة (تسدد)	٢١٢	x
x				
		احتياطيات وفائض مرحل		
	x	إحتياطي قانوني	٢٢١	x
	x	احتياطي مستثمر في سندات حكومية	٢٢٢	x
	x	احتياطي تمويل المشروعات الاستثمارية والتجديدات والتوسيعات	٢٢٣	x
	x	احتياطي عام	٢٢٤	x
	x	إحتياطي سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥	x
	x	احتياطي ارتفاع أسعار الأصول	٢٢٦	x
	x	احتياطيات أخرى	٢٢٧	x
	x	فائض مرحل	٢٢٨	x
x				
		المخصصات		
	x	مخصص الاهلاك	٢٣١	x
	x	مخصص الضرائب المتنازع عليها	٢٣٢	x
	x	مخصص الديون المشكوك فيها	٢٣٣	x
	x	مخصصات أخرى	٢٣٤	x
x				
		قروض طويلة الأجل		
	x	قروض محلية طويلة الأجل	٢٤١	x
	x	قروض خارجية طويلة الأجل	٢٤٢	x
x				
x		بعده		x

(تابع) الميزانية فى ......

ج	ج	البيان	الدليل المحاسبى	الأرقام المقارنة
×		ماقبله		×
		إقراض طويل الأجل		
	×	إقراض محلى طويل الأجل	١٤١	×
×	×	إقراض للخارج طويل الأجل	١٤٢	×
		إستثمارات مالية		
	×	إستثمارات فى سندات حكومية	١٥١	×
	×	إستثمارات فى أوراق مالية	١٥٢	×
×	×	إستثمارات أجنبية	١٥٣	×
		مدينون		
	×	عملاء	١٦١	×
	×	أوراق قبض	١٦٢	×
×	×	مدينون متنوعون	١٦٣	×
		حسابات مدينة مختلفة		
	×	مدينون مختلفون	١٧١	×
	×	أرصدة مدينة أخرى	١٧٢	×
×	×	إيرادات جارية وتخصصية مستحقة	١٧٣	×
		نقديه بالبنوك والصندوق		
	×	بنك حساب جارى	١٨٢	×
	×	بنك ودائع بأجل أو بإخطار سابق	١٨٣	×
×	×	نقدية بالصندوق	١٨١	×
×	•	العجز المرحل	٤٢٨	×
×				×

ج	ج	البيان	الدليل المحاسبى	الأرقام المقارنة
×		ماقبله		×
		بنوك دائنة		
	×	سحب على المكشوف	٢٥١	×
	×	قروض قصيرة الأجل بضمان	٢٥٢	×
×	×	جارى دائن مقابل إعتمادات مستندية ...	٢٥٣	×
		دائنون		
	×	موردون	٢٦١	×
	×	أوراق دفع	٢٦٢	×
	×	دائنون متنوعون	٢٦٣	×
×	×	دائنو توزيعات	٢٦٤	×
		حسابات دائنة مختلفة		
	×	دائنون مختلفون	٢٧٢	×
	×	أرصدة دائنة أخرى	٢٧٣	×
×	×	مصروفات جارية وتخصصية مستحقة ...	٢٧٤	×
×				×

المثال الاول (حساب العمليات الجارية والميزانية) :

استخرجت الارصدة الاتية من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٩/٣٠ (المبالغ بالجنيات) :

ارصدة مدينة : ١٠٠٠٠ اراضي ـ ٤٢٠٠٠ مباني وانشاءات ومرافق ـ ٥٠٠٠٠ آلات ومعدات ـ ١١٠٠٠ وسائل نقل وانتقال ـ ٨٠٠ عدد وأدوات ـ ٣٢٠٠ اثاث ومعدات مكاتب ـ ١٥٠٠ نفقات ايرادية مؤجلة ـ ٢٠٠٠ تكوين سلعي ـ ١٤٠٠٠ انفاق استثماري ـ ١٥٠٠٠ مخزن الخامات ـ ٢٠٠٠ مخزن الوقود ـ ٧٠٠٠ مخزن قطع الغيار والمهمات ـ ٢٠٠٠ مخزن مواد التعبئة والتغليف ـ ٣٠٠ مخزن المخلفات ـ ٩٠٠ مخزون انتاج غير تام ـ ٢٥٠٠ مخزون انتاج تام (٤٤٠٠ قيمة المخزون على أساس أسعار البيع) ـ ٨٠٠ مخزون بضائع بغرض البيع (١٠٠٠ قيمة المخزون على أساس أسعار البيع) ـ ٤٨٠٠ اعتمادات مستندية لشراء بضائع ـ ٧٠٠٠ استثمارات فى سندات حكومية ـ ١٥٠٠٠ عملاء ـ ٢٠٠٠ مدينون متنوعون ـ ١٥٠٠ مدينون مختلفون ـ ٢٦٠ أرصدة مدينة اخرى ـ ٦٠٠ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ٥٠٠ نقدية بالصندوق ـ ١٣٨٠٠ بنك حساب جاري ـ ٩٥٤٠ اجور نقدية ـ ٦٠٠ مزايا عينية ـ ٢١٦٠ تامينات اجتماعية ـ ٤٤٧٤٠ مستلزمات سلعية ـ ٤٠٥٠ مستلزمات خدمية ـ ٥٠٠٠ مشتريات بغرض البيع ـ ٢٠٠ ضرائب اخرى ـ ٧٩٠٠ اهلاك ـ ٢٠٠ ايجارات فعلية ـ ١٩٠٠ فوائد محلية ـ ٤٥٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ـ ٨٠٠ ضرائب عقارية ـ ٥٠ ضرائب دخلية ٠

ارصدة دائنة : ١٢٠٠٠٠ راس مال مملوك ـ ٧٠٠٠ احتياطى قانوني ـ ٧٠٠٠ احتياطى مستثمر فى سندات حكومية ـ ٨٥٠٠ احتياطى ارتفاع اسعار الاصول ـ ١٣٠٠ احتياطيات اخرى (احتياطى راسمالي) ـ ٢٠٠٠٠ مخصص الاهلاك ـ ١٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ٤٥٠٠ مخصصات اخرى (مخصص صيانة) ـ ٤٠٠ مخصصات اخرى (مخصص هبوط أسعار الانتاج التام) ـ ١٢٠٠٠ قروض محلية طويلة الاجل ـ ٣٠٠٠ جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية ـ ٩٠٠٠ موردون ـ ٤٥٠٠ دائنون متنوعون ـ ٣٠٠٠ دائنو توزيعات ـ ٢٠٠٠ دائنون مختلفون ـ ٨٠٠ ارصدة دائنة اخرى ـ ٦٠٠ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ٧٥٠٠٠ صافي مبيعات انتاج تام ـ ٤٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ٦٠٠ ايرادات تشغيل للغير ـ ٥٠٠ مخلفات انتاج ـ ٦٠٠٠ صافي مبيعات بضائع بغرض البيع ـ ٨٠٠ اعانات تصدير ـ ٢٠٠ ايرادات أوراق مالية ـ ١٥٠ ايجارات دائنة ـ ٧٠٠ أرباح رأسمالية ـ ١٠٠ ايرادات سنوات سابقة ـ ٢٥٠ ايرادات متنوعة ٠

وفى ذلك التاريخ تجمعت المعلومات الاتية من فحص الحسابات ومن قوائم الجرد :

١ ـ تقوم الشركة بتسوية تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية كل ثلاثة شهور ، وقد تبين أن تكاليف هذه المراكز فى الثلاث اشهر الاخيرة ٢٥٠ جنيه (٩٠ جنيه أجور نقدية ـ ١٠ جنيه مزايا عينية ـ ٢٠ جنيه تامينات اجتماعية ـ ٢٠٠ جنيه مستلزمات سلعية ـ ٣٠ اهلاك) ٠

هذا علما بان ما سبق أن خصم من اجور العاملين كمساهمة فى تكاليف هذه الخدمات بلغ ١٥٠ جنيه ·

٢ ـ بلغت فروق مكافأة ترك الخدمة المستحقة للعاملين عن السنة الحالية ٧٠ جنيه ·

٣ ـ بلغت الرسوم الجمركية المستحقة عن المستلزمات السلعية المستوردة خلال السنة ١٠٥٠ جنيه ، والرسوم عن المخزون منها أول السنة وآخرها ٢٥٠ جنيه و ٣٠٠ جنيه على التوالى ·

٤ ـ تقيد الشركة أقساط الاهلاك كل ثلاث شهور ، وطبقا لمعدلات اهلاك الاصول كانت الاقساط الخاصة بالثلاث اشهر الاخيرة ٢٦٠٠ جنيه منها ١٥٠ جنيه خاصة باصول تم اهلاكها دفتريا ·

٥ ـ بلغ فرق الايجار المحسوب ٩٠٠ جنيه وفرق الفوائد المحسوبة ٨٠٠٠ جنيه ·

٦ ـ بفحص حسابات العملاء تبين ما يلى :

أ) رصيد احدى المصالح الحكومية ٢٠ جنيه يمثل مبالغ سبق أن خصمتها هذه المصلحة مقابل الدمغة ولم يتم تسويتها عند السداد ·

ب) تقرر اعدام ٦٠ جنيه على احد عملاء القطاع الخاص اعمال ·

ج) تبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٥٠٠ جنيه ·

٧ ـ تم تخريد ادوات صغيرة سبق صرفها تكلفتها ٤٠ جنيه ، ولم يقيد ذلك بالدفاتر ، علما بان هذه الادوات اهلكت بالكامل عند صرفها من المخازن ·

٨ ـ تبين من اخطارات ادارة التكاليف ان تكلفة المشغولات الداخلية التامة بلغت ١٠٨٠ جنيه ، وتتمثل هذه المشغولات فى اثاث ومعدات مكاتب ·

٩ ـ تبين من اخطارات ادارة التكاليف ان التكاليف الفعلية لمركز الصيانة ٤٢٠٠ جنيه (٥٠٠ جنيه أجور نقدية ـ ١٠٠ جنيه تأمينات اجتماعية ـ ٣١٠٠ جنيه مستلزمات سلعية ـ ٣٠٠ جنيه مستلزمات خدمية ـ ٢٠٠ جنيه اهلاك) ·

١٠ ـ تبين من فحص بنود الاستخدامات وجود المستحقات التالية : ٥٠ جنيه ايجار جراجات ـ ١٠٠ جنيه ايجار وسائل نقل وانتقال مخصصة لنقل العاملين ومستحق لاحدى شركات القطاع الخاص ـ ٥٠٠ جنيه فوائد مستحقة على القروض المحلية ـ ٣٠٠ ايرادات تشغيل للغير مستحقة على شركة قطاع عام ولم يقيد ذلك بالدفاتر ·

١١ ـ تبين من قوائم جرد مخازن المستلزمات السلعية أن هناك عجز قدره ٣٠٠ جنيه فى مخزن الخامات ، وبالفحص تبين ان امين المخزن مسئول عن هذا العجز ·

كما تبين ان هناك زيادة فى مخزن المخلفات قيمتها التقديرية ١٠٠ جنيه وبالفحص تبين ان ذلك يرجع الى عدم اثبات مخلفات النشاط الانتاجى فى الفترة الاخيرة ·

١٢ ــ تبين من قوائم جرد مخزون الانتاج غير التام والتام والبضائع بغرض البيع ما يلى :

أ) تكلفة مخزون الانتاج غير التام ٧٠٠ جنيه ٠

ب) تكلفة مخزون الانتاج التام ٤٠٠ جنيه وقيمته باسعار البيع ٥٠٠٠ جنيه ، وبفحص مكونات قوائم جرد هذا المخزون تبين ان هناك صنف تكلفته ١٠٠٠ جنيه وقيمته بأسعار البيع ٧٠٠ جنيه ٠

ج) تكلفة مخزون البضائع بغرض البيع ٦٠٠ جنيه ، وقيمته باسعار البيع ٧٥٠ جنيه ، وبمطابقة قوائم جرد هذا المخزون على بطاقات وسجلات المخازن تبين وجود عجز تكلفته ١٢٠ جنيه ، وبالفحص تبين ان ذلك يتضمن ٢٠ جنيه عجز طبيعى فى بعض الاصناف ،والباقى عجز غير طبيعى فى اصناف اخرى ، وقد اعتبر أمين المخزن مسئولا عن هذا العجز ٠

وبفرض ان الضرائب على ارباح العام طبقا لاقرار الشركة الضريبى ٢٩٠جنيه، فالمطلوب :

١ ــ قيود التسوية اللازمة وقائمة التسوية ٠

٢ ــ قيود اقفال حسابات النتيجة ٠

٣ ــ قائمة توزيع الفائض ٠

٤ ــ قيود توزيع الفائض ٠

٥ ــ حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ ٠

٦ ــ الميزانية بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ ٠

٧ ــ قائمة الانتاج والقيمة المضافة ٠

يحسب التغير فى المخزون بالتكلفة وفرق تقويم التغير فى المخزون كما يلى :

بيـــــان	مخزون انتاج تام	مخزون انتاج غير تام	مخزون بضائع بغرض البيع
مخزون آخر السنة بالتكلفة	٤٠٠٠	٧٠٠	٦٠٠
مخزون أول السنة بالتكلفة	٣٥٠٠	٩٠٠	٨٠٠
مخزون آخر السنة بأسعار البيع	٥٠٠٠	ــــ	٧٥٠
مخزون أول السنة بأسعار البيع	٤٤٠٠	ــــ	١٠٠٠
التغير فى المخزون بالتكلفة	٥٠٠	(٢٠٠)	(٢٠٠)
التغير فى المخزون بأسعار البيع	٦٠٠	ــــ	(٢٥٠)
فرق تقويم التغير فى المخزون	١٠٠	ــــ	(٥٠)

قيود التسوية

منه	له	مساعد	بيان
٣٥٠			من ح/مزايا عينية
	٩٠		الى ح/اجور نقدية
	٢٠٠		الى ح/مزايا عينية
	١٠		الى ح/تامينات اجتماعية
	٢٠		الى ح/مستلزمات سلعية
	٣٠		الى ح/اهلاك
			(تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية فى الثلاث اشهر الاخيرة))
١٥٠			من ح/ارصدة دائنة متنوعة
		١٥٠	مساهمة العاملين فى مزايا عينية
	١٥٠		الى ح/مزايا عينية
			(تسوية تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية بحصيلة مساهمة لعاملين)
٧٠			من ح/تامينات اجتماعية
	٧٠		الى ح/دائنون متنوعون
		٧٠	هـ٠ع٠ت٠الاجتماعيةم٠م٠ترك الخدمة
			(فروق مكافآت ترك الخدمة عن السنة الحالية)
١٠٠٠			من ح/رسوم جمركية عن المستخدم
	١٠٠٠		الى ح/مستلزمات سلعية
			(الرسوم الجمركية على المستلزمات السلعية المستخدمة)
٢٦٠٠			من ح/اهلاك
	٢٤٥٠		الى ح/مخصص اهلاك
	١٥٠		الى ح/احتياطى ارتفاع اسعار الاصول
			(قسط اهلاك الاصول عن الثلاث اشهر الاخيرة)

منه	له	مساعد	بيان
٩٠٠			من حـ/فرق الايجار المحسوب
٨٠٠٠			من حـ/فرق الفوائد المحسوبة
	٩٠٠		الى حـ/فرق الايجار المحسوب
	٨٠٠٠		الى حـ/فرق الفوائد المحسوبة
			(أثبات فرق الايجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة)
٢٠			من حـ/ضرائب اخرى
	٢٠		الى حـ/عملاء ق٠ عام خدمات
		٢٠	مصلحة ٠٠٠
			(تسوية حساب مصلحة ٠٠٠ برسوم الدمغة المحتجزة)
٦٠			من حـ/م٠ د٠ مشكوك فى تحصيلها
	٦٠		الى حـ/عملاء ق٠ خاص اعمال
		٦٠	شركة ٠٠٠
			(الديون المعدومة عند الجرد)
٤٦٠			من حـ/مخصصات بخلاف م٠ الاملاك
	٤٦٠		الى حـ/م٠د٠ مشكوك فى تحصيلها
			(تعديل رصيد المخصص طبقا لنتائج الجرد)
٤٠			من حـ/مخصص اهلاك
		٤٠	عدد وادوات
	٤٠		الى حـ/عدد وادوات
			(تخريد ادوات صغيرة بمحضر رقم ٠٠٠)
١٠٨٠			من حـ/تكوين سلعى
		١٠٨٠	اثاث ومعدات مكاتب
	١٠٨٠		الى حـ/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
			(المشغولات التامة طبقا لاخطار ادارة التكاليف)

منه	له	مساعد	بيان
٤٢٠٠			من حـ/مخصصات اخرى ـ م٠ صيانة
	٥٠٠		الى حـ/أجور نقدية
	١٠٠		الى حـ/تأمينات اجتماعية
	٢١٠٠		الى حـ/مستلزمات سلعية
	٣٠٠		الى حـ/مستلزمات خدمية
	٢٠٠		الى حـ/اهلاك
			(تحميل مخصص الصيانة بالتكلفة الفعلية)
٥٠			من حـ/ايجارات فعلية
	٥٠		الى حـ/م٠ ج٠ ت٠ مستحقة
		٥٠	ايجارات مستحقة
			(ايجار الجراجات المستحقة فى نهاية السنة)
١٠٠			من حـ/مستلزمات خدمية
	١٠٠		الى حـ/موردو ق٠ خاص
		١٠٠	شركة ٠٠٠
			(ايجار وسائل نقل العاملين المستحق فى نهاية السنة)
٥٠٠			من حـ/فوائد محلية
	٥٠٠		الى حـ/م٠ ج٠ ت٠ مستحقة
		٥٠٠	فوائد مستحقة
			(فوائد القروض المحلية المستحقة فى نهاية السنة)
٣٠٠			من /عملاء ق٠ عام اعمال
		٣٠٠	شركة ٠٠٠
	٣٠٠		الى حـ/ايرادات تشغيل للغير.
			(تشغيل مستلزمات لحساب٠٠٠ فاتورة رقم٠٠٠)

منه	له	مساعد	بيـــــان
٢٠٠			من حـ/ارصدة مدينة اخرى
		٣٠٠	حســـاب ٠٠٠
	٣٠٠		الى حـ/مخزن الخـــامات
			(مسئولية أمين مخزن الخامات عن العجز غير الطبيعى بالمخزن)
١٠٠			من حـ/مخزن المخلفات
	١٠٠		الى حـ/مخلفات انتــاج
			(القيمة التقديرية لمخلفات الانتاج اشعار اضافة رقم ٠٠٠٠)
٣٥٠٠			من حـ/ت٠ م٠ انتاج تام بالتكلفة
٩٠٠			من حـ/ت٠ م٠ انتاج غير تام بالتكلفة
٨٠٠			من حـ/ت٠ م٠ بضائع بالتكلفة
	٣٥٠٠		الى حـ/مخزون انتاج تام
	٩٠٠		الى حـ/مخزون انتاج غير تام
	٨٠٠		الى حـ/مخزون بضائع بغرض البيع
			(اقفال أرصدة حسابات المخزون أول السنة)
٤٠٠٠			من حـ/مخزون انتاج تام
٧٠٠			من حـ/مخزون انتاج غير تام
٦٠٠			من حـ/مخزون بضائع بغرض البيع
	٤٠٠٠		الى حـ/ت٠ م٠ انتاج تام بالتكلفة
	٧٠٠		الى حـ/ت٠ م٠ انتاج غير تام بالتكلفة
	٦٠٠		الى حـ/ت٠ م٠ بضائع بالتكلفة
			(اثبات مخزون آخر السنة طبقا لقوائم الجرد)
١٠٠			من حـ/ف٠ ت٠ ت٠ م٠ ا٠ تام (حـ/٣٥٨)
	١٠٠		الى حـ/ف٠ ت٠ ت٠ م٠ ا٠ تام (حـ/٤١٣)
			(اثبات فرق تقويم التغير فى مخزون الانتــاج التـــام)

منه	له	مساعد	بيان
٥٠			من حـ/ف· ت· ت· م· البضائع (حـ/٤١٨٣)
	٥٠		الى حـ/ف· ت· ت· م· البضائع (حـ/٣٥٩)
			(اثبات فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع)
١٠٠			من حـ/مخصصات اخرى ـ م·هـ·١٠١٠· التام
	١٠٠		الى حـ/ايرادات سنوات سابقة
			(تعديل رصيد المخصص طبقا لنتائج الجرد)
١٠٠			من حـ/أرصدة مدينة اخرى
		١٠٠	حساب ···
	١٠٠		الى حـ/ت· م· بضائع بالتكلفة
			(مسئولية أمين مخزن البضائع عن العجز غير الطبيعى بالمخزن)
٢٩٠			من حـ/ضرائب دخلية
	٢٩٠		الى حـ/دائنون متنوعون
		٢٩٠	مصلحة الضرائب ـ ضرائب أرباح العام
			(ضرائب أرباح العام طبقا للاقرار الضريبى)

قائمة التسوية

اسم الحساب	الرصيد قبل التسويات	التسويات			الرصيد بعد التسويات
أصول					
أراضى	٥٠٠٠٠				١٠٠٠٠
مبانى وانشاءات ومرافق	١٠٠٠٠				٤٢٠٠٠
آلات ومعدات	٤٢٠٠٠				٥٠٠٠٠
وسائل نقل وانتقال	١١٠٠٠				١١٠٠٠
عدد وأدوات	٨٠٠	(٤٠)			٧٦٠
أثاث ومعدات مكاتب	٣٢٠٠				٣٢٠٠
نفقات ايرادية مؤجلة	١٥٠٠				١٥٠٠
تكوين سلعى	٢٠٠٠	١٠٨٠			٣٠٨٠
انفاق استثمارى	١٤٠٠٠				١٤٠٠٠
مخزن الخامات	١٥٠٠٠	(٣٠٠)			١٤٧٠٠
مخزن الوقود	٢٠٠٠				٢٠٠٠
مخزن قطع الغيار والمهمات	٧٠٠٠				٧٠٠٠
مخزن مواد التعبئة والتغليف	٢٠٠٠				٢٠٠٠
مخزن المخلفات	٢٠٠	١٠٠			٣٠٠
مخزون انتاج غير تام	٩٠٠	(٩٠٠)	٧٠٠		٧٠٠
مخزون انتاج تام	٣٥٠٠	(٢٥٠٠)	٤٠٠٠		٤٠٠٠
مخزون بضائع بغرض البيع	٨٠٠	(٨٠٠)	٦٠٠		٦٠٠
اعتمادات م. لشراء بضائع	٤٨٠٠				٤٨٠٠
استثمارات فى سندات حكومية	٧٠٠٠				٧٠٠٠
عمــــلاء	١٥٠٠٠	(٢٠)	(٦٠)	٣٠٠	١٥٢٢٠
مدينون متنوعون	٢٠٠٠				٢٠٠٠
مدينون مختلفون	١٥٠٠				١٥٠٠
ارصدة مدينة اخرى	٢٦٠	٣٠٠	١٠٠		٦٦٠
ا. ج. ت. مستحقة	٦٠٠				٦٠٠
نقدية بالصندوق	٥٠٠				٥٠٠
بنك حساب جارى	١٣٨٠٠				١٣٨٠٠
مجموع الأصول	٢١١٣٦٠				٢١٢٩٢٠
استخدامات					
اجــور نقدية	٩٥٤٠	(٩٠)	(٥٠٠)		٨٩٥٠
مزايا عينية	٦٠٠	٣٥٠	(١٠)	(١٥٠)	٧٩٠
تامينات اجتماعية	٢١٦٠	(٢٠)	٧٠	(١٠٠)	٢١١٠
مستلزمات سلعية	٤٤٧٤٠	(٢٠٠)	(١٠٠٠)	(٣١٠٠)	٤٠٤٤٠
مستلزمات خدمية	٤٠٥٠	(٣٠٠)	١٠٠		٣٨٥٠
مشتريات بغرض البيع	٥٠٠٠				٥٠٠٠

اسم الحساب	الرصيد قبل التسويات	التسويات			الرصيد بعد التسويات
رسوم جمركية عن المستخدم	—	١٠٠٠			١٠٠٠
ضرائب آخرى	٢٠٠	٢٠			٢٢٠
اهـــلاك	٧٩٠٠	(٣٠)	٢٦٠٠	(٢٠٠)	١٠٢٧٠
ايجارات فعلية	٢٠٠	٥٠			٢٥٠
فرق الايجار المحسوب	—	٩٠٠			٩٠٠
فوائد محلية	١٩٠٠	٥٠٠			٢٤٠٠
فرق الفوائد المحسوبة	—	٨٠٠٠			٨٠٠٠
ف. ت. ت. م. ا. تام	—	١٠٠			١٠٠
ف. ت. ت. م. بضائع	—	(٥٠)			(٥٠)
مخصصات بخلاف م. الاهلاك	٤٥٠٠	٤٦٠			٤٩٦٠
ضرائب عقارية	٨٠٠				٨٠٠
ضرائب دخلية	٥٠	٢٩٠			٣٤٠
مجموع الاستخدامات	٨١٦٤٠				٩٠٣٣٠
مجموع الاصول والاستخدامات	٢٩٣٠٠٠				٣٠٢٢٥٠
خصـــوم					
رأس مال مملوك	١٢٠٠٠٠				١٢٠٠٠٠
احتياطي قانوني	٧٠٠٠				٧٠٠٠
احتياطي مستثمر في سندات حكومية	٧٠٠٠				٧٠٠٠
احتياطي ارتفاع اسعار الاصول	٨٥٠٠	١٥٠			٨٦٥٠
احتياطيات أخرى (احتياطي رأسمالي)	١٣٠٠				١٣٠٠
مخصص الاهـــلاك	٢٠٠٠٠	٢٤٥٠	(٤٠)		٢٢٤١٠
مخصص د.م. في تحصيلها	١٠٠	(٦٠)	٤٦٠		٥٠٠
مخصصات آخرى (م. صيانة)	٤٥٠٠	(٤٢٠٠)			٣٠٠
مخصصات أخرى (م.هـ.ا.ا التام)	٤٠٠	(١٠٠)			٣٠٠
قروض طويلة الأجل	١٣٠٠٠				١٣٠٠٠
جاري دائن مقابل ا. مستندية	٣٠٠٠				٣٠٠٠
موردون	٩٠٠٠	١٠٠			٩١٠٠
دائنون متنوعون	٤٥٠٠	٧٠	٢٩٠		٤٨٦٠
دائنو توزيعات	٣٠٠٠				٣٠٠٠
دائنون مختلفون	٢٠٠٠				٢٠٠٠
أرصدة دائنة أخرى	٨٠٠	(١٥٠)			٦٥٠
م. ج. ت. مستحقة	٦٠٠	٥٠	٥٠٠		١١٥٠
مجموع الخصوم	٢٠٤٧٠٠				٢٠٤٢٢٠

(تابع) قوائم التسوية

اسم الحساب	الرصيد قبل التسويات	التسويات			الرصيد بعد التسويات
موارد					
صافى مبيعات انتاج تام	٧٥٠٠٠				٧٥٠٠٠
ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة	—	(٣٥٠٠)	٤٠٠٠		٥٠٠
ف٠ت٠ت٠م٠١٠ تام	—	١٠٠			١٠٠
ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة	—	(٩٠٠)	٧٠٠		(٢٠٠)
مشغولات داخلية بالتكلفة	٤٠٠٠	١٠٨٠			٥٠٨٠
ايرادات تشغيل للغير	٦٠٠	٣٠٠			٩٠٠
مخلفات انتاج	٥٠٠	١٠٠			٦٠٠
صافى مبيعات بضائع	٦٠٠٠				٦٠٠٠
ت٠م٠ بضائع بالتكلفة	—	(٨٠٠)	٦٠٠	١٠٠	(١٠٠)
ف٠ت٠ت٠م٠ بضائع	—	(٥٠)			(٥٠)
اعانات تصدير	٨٠٠				٨٠٠
ايرادات أوراق مالية	٢٠٠				٢٠٠
ايجارات دائنة	١٥٠				١٥٠
ارباح راسمالية	٧٠٠				٧٠٠
ايرادات سنوات سابقة	١٠٠	١٠٠			٢٠٠
ايرادات متنوعة	٢٥٠				٢٥٠
فرق الايجار المحسوب	—	٩٠٠			٩٠٠
فرق الفوائد المحسوبة	—	٨٠٠٠			٨٠٠٠
مجموع الموارد	٨٨٣٠٠				٩٩٠٣٠
مجموع الخصوم والموارد	٢٩٣٠٠٠				٣٠٢٢٥٠

ويلاحظ اننا استخدمنا قائمة التسوية بشكلها المطور ويلاحظ بخصوص هذه القائمة ما يلى :

١ ـ فى الحياة العملية يكتب قرين كل حساب رقمه بالدليل المحاسبى ، وقد أهمل ذلك نظرا لضيق الصفحة ، ولنفس السبب أهمل كتابة رقم التسوية والمقصود به الرقم حسب تسلسل اثبات قيود التسوية ٠

٢ ـ استخدم اسلوب تحريك الرصيد بالزيادة أو النقص نتيجة للتسويات ، وقد كتبت التسويات التى يترتب عليها نقص الرصيد بين قوسين تمييزا لها عن التسويات التى يترتب عليها زيادة الرصيد ٠

٣ ـ بعض حسابات النتيجة استحدثت لكونها تتعلق بتسويات فى نهاية العام مثل حساب « رسوم جمركية عن المستخدم » وهذه الحسابات بدأت بدون أرصدة لعدم وجودها فى الارصدة المعطاة ٠

٤ ـ يراعى فى قائمة التسوية سمة استقلال انواع الحسابات ، فمثلا حساب « تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة » من حسابات الموارد ، فجعله مدينا بمبلغ ٩٠٠ جنيه ودائنا بمبلغ ٧٠٠ جنيه يجعل رصيده شاذ (أى مدين) بمبلغ ٢٠٠ جنيه ، وهذا الوضع لا يغير من كون الحساب من حسابات الموارد ، مع ملاحظة كتابة الرصيد بين قوسين ٠

٥ ـ ان المبالغ المكتوبة فى القائمة أمام كل حساب يمثل تغير رصيد هذا الحساب نتيجة للتسويات ، فمثلا يظهر حساب « تأمينات اجتماعية » فى دفتر الاستاذ كما يلى :

٢١٦٠	رصيد منقول (ميزان المراجعة)	٦/٣٠	٢٠	من ح/مزايا عينية	٦/٣٠
			١٠٠	من ح/مخصصات أخرى ـ مخصص الصيانة	٦/٣٠
٧٠	الى ح/دائنون متنوعون	٦/٣٠			
			٢١١٠	رصيد مرحل	٦/٣٠
٢٢٣٠			٢٢٣٠		
٢١١٠	رصيد منقول	٦/٣٠			

وبديهى سيكون مصير هذا الحساب هو الاقفال فى حساب العمليات الجارية ، وذلك كأى حساب من حسابات النتيجة ٠

٦ ـ ينطبق على قائمة التسوية معادلة ميزان المراجعة السابق بيانها ، وذلك بالنسبة لمجموع الارصدة قبل وبعد التسويات ٠ ويتضح ذلك مما يلى :

	قبل التسويات	بعد التسويات
مجموع أرصدة حساب الأصول	٢١١٣٦٠	٢١٢٩٢٠
مجموع أرصدة حسابات الاستخدامات	٨١٦٤٠	٩٠٣٣٠
	٢٩٣٠٠٠	٣٠٣٢٥٠
مجموع أرصدة حسابات الخصوم	٢٠٤٧٠٠	٢٠٤٢٢٠
مجموع أرصدة حسابات الموارد	٨٨٣٠٠	٩٩٠٣٠
	٢٩٣٠٠٠	٣٠٣٢٥٠

٧ ـ مجموع ارصدة الموارد بعد التسويات (٩٩٠٣٠ جنيه) يزيد عن مجموع أرصدة الاستخدامات بعد التسويات (٩٠٣٣٠ جنيه) بمبلغ ٨٧٠٠ جنيه ، وهو يمثل نتيجة العام أى الفائض القابل للتوزيع ، كما سيظهر فى المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية ٠

وينعكس هذا الفائض فى زيادة مجموع ارصدة الاصول بعد التسويات (٢١٢٩٢٠جنيه) عن مجموع ارصدة الخصوم بعد التسويات (٢٠٤٢٢٠جنيه اذ ان هذه الزيادة هى محصلة العمليات الأيرادية فى هيكل حسابات الميزانية أى المركز المالى للوحدة الاقتصادية فى نهاية السنة المالية ٠

٨ ـ لما كانت نتيجة العام هى همزة الوصل بين حسابات النتيجة وحسابات الميزانية ، ولما كان النظام المحاسبى يستلزم اجراء توزيع الفائض قبل اعداد الميزانية فان هذا الفائض ينعكس فى الميزانية فى زيادة حسابات الاحتياطيات بمقدار الفائض المحتجز وزيادة حساب دائنو توزيعات بمقدار الفائض الموزع ، كما سيتبين من قيود اجراء التوزيعات وحساب العمليات الجارية (المرحلة الثالثة) ٠

وبعد انعكاس هذا الفائض فى الميزانية تتحول معادلة ميزان المراجعة الى معادلة الميزانية باعتبار أن مجموع كل من حسابات الاصول والخصوم يعادل ٢١٢٩٢٠ جنيه ، كما سيتضح ايضا عند تصوير الميزانية ٠

اما اذا كان نتيجة العام متمثلة فى عجز فان هذا العجز ينعكس فى زيادة مجموع أرصدة حسابات الخصوم بعد التسويات عن مجموع ارصدة حسابات الاصول بعد التسويات ٠ وباظهار هذا العجز فى جانب الاصول كما سبق أن بينا يتعادل مجموع الاصول مع مجموع الخصوم ٠

قيود اقفال حسابات النتيجة

منه	له	بيان	د٠م
٩٠٢٨٠		من حـ/العمليات الجارية	٢٨١
	٨٩٥٠	الى حـ/أجور نقدية	٣١١
	٧٩٠	الى حـ/مزايا عينية	٣١٢
	٢١١٠	الى حـ/تامينات اجتماعية	٣١٣
	٤٠٤٤٠	الى حـ/مستلزمات سلعية	٣٢
	٣٨٥٠	الى حـ/مستلزمات خدمية	٣٣
	٥٠٠٠	الى حـ/مشتريات بغرض البيع	٣٤
	١٠٠٠	الى حـ/رسوم جمركية عن المستخدم	٣٥١١
	٢٢٠	الى حـ/ضرائب أخرى	٣٥١٤
	١٠٢٧٠	الى حـ/اهـلاك	٣٥٢
	٢٥٠	الى حـ/ايجارات فعلية	٣٥٣
	٩٠٠	الى حـ/فرق الايجار المحسوب	٣٥٤
	٢٤٠٠	الى حـ/فوائد محلية	٣٥٥
	٨٠٠٠	الى حـ/فرق الفوائد المحسوبة	٣٥٧
	١٠٠	الى حـ/ف٠ت٠ت٠م٠ انتاج تام	٣٥٨
	٤٩٦٠	الى حـ/مخصصات بخلاف م٠ الاهلاك	٣٦٧
	٨٠٠	الى حـ/ضرائب عقارية	٣٦٨
	٣٤٠	الى حـ/ضرائب دخلية	٣٦٩
		(اقفال حسابات الاستخدامات المذكورة فى الحساب الختامى)	

منه	له	بيـــــان	د٠م
٥٠		من حـ/ف٠ت٠ت٠م٠ البضائع	٣٥٩
	٥٠	الى حـ/العمليات الجـارية	٢٨١
		(اقفال حساب الاستخدام المذكور فى الحسـاب الختـامى)	
٧٥٠٠٠		من حـ/صافى مبيعات انتاج تام	٤١١
٥٠٠		من حـ/ت٠م٠ انتاج تام بالتكلفة	٤١٢
١٠٠		من حـ/ف٠ت٠ت٠م٠ انتاج تام	٤١٣
٥٠٨٠		من حـ/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥
٩٠٠		من حـ/ايرادات تشغيل للغير	٤١٦
٦٠٠		من حـ/مخلفات انتاج	٤١٩
٦٠٠٠		من حـ/صافى مبيعات بضائع	٤١٨١
٨٠٠		من حـ/اعانات تصدير	٤٢٢
٢٠٠		من حـ/ايرادات أوراق مالية	٤٣
١٥٠		من حـ/ايجارات دائنة	٤٤٢
٧٠٠		من حـ/أرباح راسمالية	٤٤٣
٢٠٠		من حـ/ايرادات سنوات سابقة	٤٤٤
٢٥٠		من حـ/ايرادات متنوعة	٤٤٦
٩٠٠		من حـ/فرق الايجار المحسوب	٤٤٧
٨٠٠٠		من حـ/فرق الفوائد المحسوبة	٤٤٨
	٩٩٣٨٠	الى حـ/العمليات الجارية	٢٨١
		(اقفال حسابات الموارد المذكورة فى الحسـاب الختـامى)	
٣٥٠		من حـ/العمليات الجـارية	٢٨١
	٢٠٠	الى حـ/ت٠م٠ انتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤
	١٠٠	الى حـ/ت٠م٠ بضائع بالتكلفة	٤١٨٢
	٥٠	الى حـ/ف٠ت٠ت٠م٠ بضائع	٤١٨٣
		(اقفال حسـابات الموارد المذكورة فى الحسـاب الختـامى)	

ويلاحظ على هذه القيود انه قد تم اقفـال كل من حسـابات الاسـتخدامات والموارد ذات الارصدة الشاذة بقيود مستقلة ٠

كما يلاحظ ان نتيجة قيود الاقفال تتفق مع ما سبق ان استنتجناه من ان الفائض القابل للتوزيع هو ٨٧٠٠ جنيه ومع رصيد المرحلة الثانية من حسـابات العمليات الجارية بعد اعداده ، اذ أن :

(٩٩٣٨٠ ـ ٣٥٠) ـ (٩٠٣٨٠ ـ ٥٠) = ٨٧٠٠ جنيه

= الفائض القابل للتوزيع

قائمة توزيع الفائض

	جنيه	جنيه	جنيه
الفائض القابل للتوزيع		٨٧٠٠	
احتياطيات اخرى ـ احتياطى رأسمالى		٧٠٠	
			٨٠٠٠
٥٪ احتياطى قانونى		٤٠٠	
٥٪ احتياطى يستثمر فى سندات حكومية		٤٠٠	
٥٪ احتياطى ارتفاع أسعار الأصول		٤٠٠	
			١٢٠٠
الباقى بعد خصم الاحتياطيات			٦٨٠٠
توزيع أول (٥٪ من رأس المال)			
حصة الدولة (٧٥٪)		٤٥٠٠	
حصة العاملين (٢٥٪)			
توزيع نقدى (١٠٪)	٦٠٠		
خدمات اجتماعية واسكان محلية (٥٪)	٣٠٠		
خدمات اجتماعية مركزية ١٠٪)	٩٠٠		
		١٥٠٠	
			٦٠٠٠
الباقى بعد التوزيع الأول			٨٠٠
١٠٪ من الباقى مصروفات الادارة والاشراف			٨٠
الباقى بعد مصروفات الادارة والاشراف			٧٢٠
توزيع ثانى (الباقى)			
حصة الدولة (٧٥٪)		٥٤٠	
حصة العاملين (٢٥٪)			
توزيع نقدى (١٠٪)	٧٢		
خدمات اجتماعية واسكان محلية (٥٪)	٣٦		
خدمات اجتماعية مركزية (١٠٪)	٧٢		
		١٨٠	
			٧٢٠

ويلاحظ على القائمة انها بدأت بتجنيب الارباح الرأسمالية لحساب « احتياطيات اخرى ـ احتياطى رأسمالى » ، ثم حسبت نسبة كل من الاحتياطيات الثلاث (٥٪) على الباقى بعد هذا التجنيب .

قيود توزيع الفائض

منه	له	بيـــــان	د٠م
١٩٠٠		من حـ/العمليات الجارية	٢٨١
	٤٠٠	الى حـ/احتياطى قانونى	٢٢١
	٤٠٠	الى حـ/احتياطى يستثمر فى سندات حكومية	٢٢٢
	٤٠٠	الى حـ/احتياطى ارتفاع أسعار الأصل	٢٢٦
	٧٠٠	الى حـ/احتياطيات أخرى ـ ٠١ رأسمالى	٢٢٧
		(الفائض المحتجز)	
٦٨٠٠		من حـ/العمليات الجارية	٢٨١
	٥٠٤٠	الى حـ/دائنو توزيعات ـ حصة الدولة	٢٦٤١
	١٦٨٠	الى حـ/دائنو توزيعات ـ حصة العاملين	٢٦٤٣
	٨٠	الى حـ/دائنو توزيعات ـ حصص أخرى	٢٦٤٤
		(الفائض الموزع)	

ويترتب على هذه القيود اقفال حساب العمليات الجارية ، وانعكاس نتيجة العام (الفائض القابل للتوزيع) فى حسابات الميزانية بزيادة الاحتياطيات بمبلغ ١٩٠٠ جنيه وزيادة حساب دائنو توزيعات بمبلغ ٦٨٠٠ جنيه ٠

واذا كانت نتيجة العام عجز يقفل حساب العمليات الجارية بجعله دائنا وحساب « فائض مرحل حـ/٢٢٨ » مدينا مع اظهار هذا العجز فى جانب الاصول كرصيد شاذ تحت عنوان « عجز مرحل حـ/٢٢٨ » كما سبق ان بينا ٠

حساب العمليات الجارية

جنيه	جنيه	جنيه		د٠م
			الأجـــور	
	٨٩٥٠		أجور نقدية	٣١١
	٧٩٠		مزايا عينية	٣١٢
١١٨٥٠	٢١١٠		تامينات اجتماعية	٣١٣
			المصروفات العامة	
	٤٠٤٤٠		مستلزمات سلعية	٣٢
	٣٨٥٠		مستلزمات خدمية	٣٣
٤٩٢٩٠	٥٠٠٠		مشتريات بغرض البيع	٣٤
			مصروفات تحويلية جارية	
		١٠٠٠	رسـوم جمركية	٣٥١١
	١٢٢٠	٢٢٠	ضرائب اخـرى	٣٥١٤
	١٠٢٧٠		اهـلاك	٣٥٢
		٢٥٠	ايجـارات فعلية	٣٥٣
	١١٥٠	٩٠٠	فرق الايجار المحسوب	٣٥٤
		٢٤٠٠	فوائد محلية	٣٥٥
	١٠٤٠٠	٨٠٠٠	فرق الفوائد المحسوبة	٣٥٧
		١٠٠	رق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التـام	٣٥٨
	٥٠	(٥٠)	فرق تقويم التغيـر فى مخزون البضـائع بغرض البيع	٣٥٩
٢٣٠٩٠				
٤٤٠٠			فائض العمليات الجارية (رصيد مرحل)	
٨٨٦٣٠				

جنيه	جنيه		د٠م
		ايرادات النشــاط الجارى	
		الانتاج بسعر البيع :	
	٧٥٠٠٠	صافى مبيعات انتاج تام	٤١١
	٥٠٠	تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة	٤١٢
	١٠٠	فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام	٤١٣
٧٥٦٠٠			
(٢٠٠)		تغير مخزون الانتاج غير التــام بالتكلفة	٤١٤
٥٠٨٠		مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥
٩٠٠		ايرادات تشغيل للغير	٤١٦
٦٠٠		مخلفات انتاج	٤١٩
		بضائع بغرض البيع :	
	٦٠٠٠	صافى مبيعات بضائع	٤١٨١
	(١٠٠)	تغير مخزون البضائع بالتكلفة	٤١٨٢
	(٥٠)	فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع	٤١٨٣
٥٨٥٠			
		اعــانات	
٨٠٠		اعانات تصدير	٤٢٢
٨٨٦٣٠			

د٠م		جنيه	جنيه	جنيه
	تحويلات جارية تخصيصية			
٣٦٧	مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك)		٤٩٦٠	
٣٦٨	ضرائب عقارية		٨٠٠	
٣٦٩	ضرائب دخلية		٣٤٠	
				٦١٠٠
	الفائض القابل للتوزيع (رصيد مرحل)			٨٧٠٠
				١٤٨٠٠
	فائض محتجز			
٢٢١	احتياطى قانونى		٤٠٠	
٢٢٦	احتياطى يستثمر فى سندات حكومية		٤٠٠	
٢٢٧	احتياطى ارتفاع أسعار الأصول		٤٠٠	
	احتياطيات أخرى ـ ٠١ راسمالى		٧٠٠	
				١٩٠٠
	فائض موزع			
٢٦٤١	حصة الدولة		٥٠٤٠	
٢٦٤٣	حصة العاملين		١٦٨٠	
٢٦٤٤	حصص أخرى		٨٠	
				٦٨٠٠
				٨٧٠٠

ر٠م		جنيه	جنيه	جنيه
	فائض العمليات الجارية (رصيد منقول)			٤٤٠٠
٤٣	ايرادات أوراق مالية			٢٠٠
	ايرادات تحويلية			
٤٤٢	ايجارات دائنة		١٥٠	
٤٤٣	أرباح راسمالية		٧٠٠	
٤٤٤	ايرادات سنوات سابقة		٢٠٠	
٤٤٦	ايرادات متنوعة		٢٥٠	
٤٤٧	فرق الايجار المحسوب		٩٠٠	
٤٤٨	فرق الفوائد المحسوبة		٨٠٠٠	
				١٠٢٠٠
				١٤٨٠٠
	الفائض القابل للتوزيع (رصيد منقول)			٨٧٠٠
				٨٧٠٠

جنيه	جنيه		د٠م
		الأصول الثابتة	
	١٠٠٠٠	أراضى	١١١
	٤٢٠٠٠	مبانى وانشاءات ومرافق	١١٢
	٥٠٠٠٠	آلات ومعدات	١١٣
	١١٠٠٠	وسائل نقل وانتقال	١١٤
	٧٦٠	عدد وأنوات	١١٥
	٣٢٠٠	اثاث ومعدات مكاتب	١١٦
	١٥٠٠	نفقات ايرادية مؤجلة	١١٨
١١٨٤٦٠			
		مشروعات تحت التنفيذ	
	٣٠٨٠	تكوين سلعى	١٢١
	١٤٠٠٠	انفاق استثمارى	١٢٢
١٧٠٨٠			
		المخزون	
	١٤٧٠٠	خامات	١٣١١
	٢٠٠٠	وقود	١٣١٢
	٧٠٠٠	قطع غيار ومهمات	١٣١٣
		مواد تعبئة وتغليف	١٣١٤
	٣٠٠	مخلفات	١٣١٥
	٧٠٠	انتاج غير تام	١٣٢
	٤٠٠٠	انتاج تام	١٣٣
	٦٠٠	بضائع بغرض البيع	١٣٥
	٤٨٠٠	اعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦
٣٦١٠٠			
		استثمارات مالية	
٧٠٠٠		استثمارات فى سندات حكومية	١٥١
		مدينون	
	١٥٢٢٠	عملاء	١٦١
	٢٠٠٠	مدينون متنوعون	١٦٢
١٧٢٢٠			
		حسابات مدينة مختلفة	
	١٥٠٠	مدينون مختلفون	١٧١
	٦٦٠	أرصدة مدينة اخرى	١٧٢
	٦٠٠	ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣
٢٧٦٠			
		نقدية بالصندوق وبالبنوك	
	١٣٨٠٠	بنك حساب جارى	١٨٢
	٥٠٠	نقدية بالصندوق	١٨١
١٤٣٠٠			
٢١٢٩٢٠			

جنيه	جنيه		د٠م
		راس المال	
١٢٠٠٠٠		راس مال مملوك	٢١١
		احتياطيات وفائض مرحل	
	٧٤٠٠	احتياطى قانونى	٢٢١
	٧٤٠٠	احتياطى يستثمر فى سندات حكومية	٢٢٢
	٩٠٥٠	احتياطى ارتفاع اسعار الأصول	٢٢٦
	٢٠٠٠	احتياطيات أخرى	٢٢٧
٢٥٨٥٠			
		المخصصات	
	٢٢٤١٠	مخصص الاهـــلاك	٢٣١
	٥٠٠	مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	٢٣٣
	٦٠٠	مخصصات أخرى	٢٣٤
٢٣٥١٠			
		قروض طويلة الأجل	
١٣٠٠٠		قروض محلية طويلة الأجل	٢٤١
		بنـوك دائنـــة	
٣٠٠٠		جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية	٢٥٣
		دائنـــــون	
	٩١٠٠	موردون	٢٦١
	٤٨٦٠	دائنـــون متنوعون	٢٦٣
	٩٨٠٠	دائنو توزيعات	٢٦٤
٢٣٧٦٠			
		حسابات دائنة مختلفة	
	٢٠٠٠	دائنون مختلفون	٢٧٢
	٦٥٠	أرصدة دائنة أخرى	٢٧٣
	١١٥٠	مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
٣٨٠٠			
٢١٢٩٢٠			

قائمة الانتاج والقيمة المضافة

ر.م	اسم الحساب	مبالغ	
		جنيه	جنيه
	أولا – قيمة الانتاج الاجمالى بسعر السوق :		
	١ – الانتاج بسعر البيع		
٤١١	أ) صافى مبيعات انتاج تام	٧٥٠٠٠	
٤١٢	ب) تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٥٠٠	
٤١٣	ج) ف.ت.ت.م. الانتاج التام	١٠٠	
	مجموع		٧٥٦٠٠
	٢ – تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة		(٢٠٠)
٤١٥	٣ – مشغولات داخلية بالتكلفة		٥٠٨٠
٤١٦	٤ – ايرادات تشغيل للغير		٩٠٠
٤١٩	٥ – مخلفات انتاج		٦٠٠
	٦ – بضائع بغرض البيع		
٤١٨١	أ) صافى مبيعات بضائع	٦٠٠٠	
٤٦٨٢	ب) تغير مخزون بضائع بالتكلفة	(١٠٠)	
٤١٨٣	ج) ف.ت.ت.م. البضائع	(٥٠)	
	مجموع		
٣٤	– مشتريات بغرض البيع	٥٨٥٠	
	انتاج النشاط التجارى	٥٠٠٠	
			٨٥٠
			٨٢٨٣٠
	ثانيا – قيمة الانتاج الاجمالى بتكلفة عوامل الانتاج		
	قيمة الانتاج الاجمالى بسعر السوق		٨٢٨٣٠
	مضافا :		
٤٢٢	اعانات تصدير		٨٠٠
			٨٣٦٣٠
	ناقصا :		
٣٥١١	رسوم جمركية	١٠٠٠	
٣٥١٤	ضرائب اخرى	٢٢٠	١٢٢٠
			٨٢٤١٠

رقم	اسم الحساب	مبالغ	
		جنيه	جنيه
	ثالثا ـ القيمة المضافة الاجمالية :		
	قيمة الانتاج الاجمالى بتكلفة عوامل الانتاج		٨٢٤١٠
	ناقصا :		
٣٢	مستلزمات سلعية	٤٠٤٤٠	
٣٣	مستلزمات خدمية	٣٨٥٠	
			٤٤٢٩٠
			٣٨١٢٠
	رابعا ـ القيمة المضافة الصافية :		
	القيمة المضافة الاجمالية		٣٨١٢٠
٣٥٢	ـ الاهلاك		١٠٢٧٠
			٢٧٨٥٠
	خامسا ـ توزيعات القيمة المضافة :		
	١ ـ الاجور :		
٣١٦	أ) أجور نقدية	٧٩٥٠	
٣١٢	ب) مزايا عينية	٧٩٠	
٣١٣	ج) تامينات اجتماعية	٢١١٠	١١٨٥٠
	٢ ـ الايجارات :		
٣٥٣	أ) ايجارات فعلية	٢٥٠	
٣٥٤	ب) فرق الايجار المحسوب	٩٠٠	
			١١٥٠
	٣ ـ الفوائد :		
٣٥٥	أ) فوائد محلية	٢٤٠٠	
٣٥٧	ب) فرق الفوائد المحسوبة	٨٠٠٠	
			١٠٤٠٠
	٤ ـ الفائض :		
٣٥٨	أ) ف٠ت٠ت٠م٠ الانتاج التام	١٠٠	
٣٥٩	ب) ف٠ت٠ت٠م٠ البضائع	(٥٠)	
	ج) فائض العمليات الجارية	٤٤٠٠	
			٤٤٥٠
			٢٧٨٥٠

المثال الثانى (الحسابات الختامية التقليدية) :

نفرض انه فى المثال السابق توافرت البيانات الاتية فى نهاية السنة المالية بخصوص توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة (المراكز الرئيسية) :

١ ـ تكلفة « مراكز العمليات الرأسمالية » ٥٠٨٠ جنيه (١٦٥٠ جنيه أجور ـ ٢٧٤٠ جنيه مستلزمات سلعية ـ ١٥٠ جنيه مستلزمات خدمية ـ ٥٤٠ جنيه مصروفات تحويلية جارية) ٠

٢ ـ تكلفة « مراكز الانتاج » و « مراكز الخدمات الانتاجية » و « مراكز الخدمات التسويقية » و « مراكز الخدمات الادارية والتمويلية » من الاستخدامات (بعد خصم تكلفة مراكز العمليات الرأسمالية) تتسق مع النسب المئوية التالية :

الاستخدامات	مركز ٥	مركز ٦	مركز ٧	مركز ٨
أجـــــور	٤٥٪	٣٠٪	١٠٪	١٥٪
مستلزمات سلعية	٥٠٪	٣٥٪	١٠٪	٥ ٪
مستلزمات خدميـة	٤٠٪	٤٠٪	١٠٪	١٠٪
م٠ تحويلية جارية	٣٠٪	٢٠٪	٥ ٪	٤٥٪

والمطلوب :

١ ـ قائمة توضح ملخص توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة ٠

٢ ـ حساب الانتاج والمتاجرة عن السنة المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ ٠

٣ ـ حساب الارباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ ٠

يلاحظ استبعاد فروق تقويم التغير فى المخزون من المصروفات التحويلية الجارية ،فالمصروفات التى تظهر فى ملخص توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة ٠

= اجمالى المصروفات ـ فروق تقويم التغير فى المخزون

= ٢٣٠٩٠ ـ (١٠٠ ـ ٥٠)

= ٢٣٠٤٠ جنيه

ملخص توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة

	الاستخدامات		مراقبة مراكز الانتاج ٥		مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية ٦		مراقبة مراكز الخدمات التسويقية ٧		مراقبة مراكز الخدمات الادارية ٨		مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية ٩	
د٠م		جنيه	د٠م	جنيه	د٠م	جنيه	د٠م	جنيه	د٠م	جنيه	د٠م	جنيه
٣١	اجـــور	١١٨٥٠	٥٣١	٤٥٩٠	٦٣١	٣٠٦٠	٧٢١	١٠٢٠	٨٣١	١٥٣٠	٩٣١	١٦٥٠
٣٢	مستلزمات سلعية	٤٠٤٤٠	٥٣٢	١٨٨٥٠	٦٣٢	١٢١٩٥	٧٣٢	٢٧٧٠	٨٣٢	١٨٨٥	٩٣٢	٢٧٤٠
٣٣	مستلزمات خدمية	٣٨٥٠	٥٣٣	١٤٨٠	٦٣٣	١٤٨٠	٧٣٣	٢٧٠	٨٣٣	٢٧٠	٩٣٣	١٥٠
٣٤	مشتريات بغرض البيع	٥٠٠٠	٥٣٤	٥٠٠٠								
٣٥	م٠ تحويلية جـارية	٢٣٠٤٠	٥٣٥	٦٧٥٠	٦٣٥	٤٥٠٠	٧٣٥	١١٢٥	٨٣٥	١٠١٢٥	٩٣٥	٥٤٠
٣٦	ت٠ جارية تخصيصية	٦١٠٠							٨٣٦	٦١٠٠		
	الاجمـــالى	٩٠٢٨٠		٣٦٦٧٠		٢٢٢٣٥		٦٢٨٥		٢٠٠١٠		٥٠٨٠

حساب الانتاج والتاجرة عن

جنيه	جنيه		د٠م
		تكاليف مراكز الانتاج	
	٤٥٩٠	اجـــــور	٥٣١
	١٨٨٥٠	مســتلزمات سلعية	٥٣٢
	١٤٨٠	مستلزمات خدمية	٥٣٣
	٦٧٥٠	مصروفات تحويلية جــارية	٥٣٥
٣١٦٧٠			
		تكاليف الخدمات الانتاجية	
	٣٠٦٠	اجـــــور	٦٣١
	١٣١٩٥	مستلزمات سلعية	٦٣٢
	١٤٨٠	مستلزمات خدمية	٦٣٣
	٤٥٠٠	مصروفات تحويلية جــارية	٦٣٥
٢٢٢٣٥			
٥٣٩٠٥			
٥٤١٠٥		تكلفة الانتاج التام (رصيد منقول)	
٥٠٠٠		مشتريات بغرض البيع	٥٣٤
		فرق تقويم التغير فى المخزون :	
	١٠٠	انتــاج تام	٣٥٨
	(٥٠)	بضائع بغرض البيع	٣٥٩
٥٠			
٢٢٧٩٥		مجمل فائض الانتاج (رصيد مرحل)	
٨٢٩٥٠			

جنيه	جنيه		د.م
(٢٠٠)		تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤
٥٤١٠٥		تكلفة الانتاج التام (رصيد مرحل)	
٥٣٩٠٥			
		ايرادات النشاط الجارى	
		الانتاج بسعر البيع :	
	٧٥٠٠٠	صافى مبيعات انتاج تام	٤١١
	٥٠٠	تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة	٤١٢
	١٠٠	فرق تقويم التغير فى المخزون	٤١٣
٧٥٦٠٠			
٩٠٠		ايرادات تشغيل الغير	٤١٦
٦٠٠		مخلفات انتاج	٤١٩
		بضائع بغرض البيع :	
	٦٠٠٠	صافى مبيعات بضائع	٤١٨١
	(١٠٠)	تغير مخزون البضائع بالتكلفة	٢١٨٢
	(٥٠)	فرق تقويم التغير فى المخزون	٤١٨٣
٥٨٥٠			
٨٢٩٥٠			

(تابع) حساب الانتاج والمتاجرة عن

د.م		جنيه	جنيه
	تكاليف الخدمات التسويقية		
٧٣١	اجـــــور	١٠٢٠	
٧٣٢	مســتلزمات سلعية	٣٧٧٠	
٧٣٣	مســتلزمات خدمية	٣٧٠	
٧٣٥	مصروفات تحويلية جــارية	١١٢٥	
			٦٢٨٥
	مجمل فائض الانتاج والمتاجرة		١٨٣١٠
	(مرحل لحساب الأرباح والخسائر)		
			٢٤٥٩٥

حساب الأرباح الخسائر عن

د.م		جنيه	جنيه
	تكاليف الخدمات الادارية والته		
٨٣١	أجـــــور	١٥٢٠	
٨٣٢	مســتلزمات سلعية	١٨٨٥	
٨٣٣	مســتلزمات خدمية	٣٧٠	
٨٣٥	مصروفات تحويلية جــارية	١٠١٢٥	
			١٣٩٠
٣٦٧	مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك)	٤٩٦٠	
٣٦٨	ضرائب عقارية	٨٠	
	(رصيد مرحل)		
			٨٧١٠
٣٦٩	ضرائب دخلية		٣٤٠
	الفائض القابل للتوزيع		٨٧٠٠
			٩٠٤٠

السنة المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠

جنيه	جنيه		د٠م
٢٣٧٩٥		مجمل فائض الانتاج (رصيد منقول)	
		اعـــانات	
٨٠٠		اعانات تصـــدير	٤٢٢
٢٤٥٩٥			

السنة المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠

جنيه	جنيه		د٠م
١٨٣١٠		مجمل فائض الانتاج والمتاجرة (منقول من حساب الانتاج والمتاجرة)	
٢٠٠		ايرادات أوراق سالية	٤٣
		ايرادات تحويلية	
	١٥٠	ايجارات دائنة	٤٤٢
	٧٠٠	أرباح راسمالية	٤٤٣
	٢٠٠	إيرادات سنوات سابقة	٤٤٤
	٢٥٠	ايرادات متنوعة	٤٤٦
	٩٠٠	فرق الايجار المحسوب	٤٤٧
	٨٠٠٠	فرق الفوائد المحسوبة	٤٤٨
١٠٢٠٠			
٢٨٧١٠			
٩٠٤٠		الفائض (رصيد منقول)	
٩٠٤٠			

ملحق رقم (١) ــ اسـئلة نظـرية

يجب ان يلم الطالب بالجوانب النظرية للنظام المحاسـبى الموحد ، ونورد فيما يلى بعض الاسئلة النظرية التى يجب ان يوجه الطالب اهتمامه نحوها .

السؤال الأول : « روعى عند اعداد النظام المحاسـبى ان يحقق اهدافا معينة » . وضح بايجاز هذه الأهداف .

السؤال الثانى : « ينقسم الاطار العام للدليل المحاسبى الى ثلاث اقسام رئيسية » . وضح بايجاز هذه الأقسام .

السؤال الثالث : « بالرغم من الاختلافات الجوهرية بين حسابات الميزانية و حسابات النتيجة فان هناك علاقة عضوية تربطهما » . علق على هذه العبارة .

السؤال الرابع : « من السمات العامة للدليل المحاسـبى استقلال كل من حسابات الميزانية وحسابات النتيجة » . وضـح بايجاز انعكاس هـذه السـمة فى الدليل المحاسبى .

السؤال الخامس : « من سمات الدليل المحاسبى اشتماله على اسـتخدامات وموارد محسوبة » . وضح هذه السمة .

السؤال السادس: « من سمات النظام المحاسـبى ازدواجية الحساب الختامى » . وضـح هذه السـمة .

السؤال السابع : « من سـمات الدليل المحاسـبى التقسيم القطاعى لحسـابات الحقوق والالتزامات ، وكذلك تخصيص حسـابات لعمليات النشاط الجارى وأخرى لعمليات النشاط الاستثمارى أو الراسمالى » . وضح هذه العبارة .

السؤال الثامن : « تحقيقا لوحدة مصـدر اعداد الموازنة النقدية اسـتلزم النظام المحاسبى التوجيه المحاسبى للعمليات بشـكل يحقق ربط التدفقات النقـدية بحسابات الحقوق والالتزامات . وذلك باتباع اجراء محاسـبى يمكن ان يطلق عليه تعميم اساس الاستحقاق » . وضح المقصود بهذا التعميم مع ذكر بعض الاستخدامات والموارد وحسابات الالتزامات والحقوق المقابلة .

السؤال العاشر : « تم تبويب الأصـول بالدليل المحاسـبى طبقا لاطار معين » . وضح هذا الاطار مع المقارنة بينه وبين الاطار التقليدى لتبويب الأصول .

السؤال الحادى عشر : وضح بايجاز معنى المصـطلحات الآتية : « اصول ثابتة » ،

« مشروعات تحت التنفيذ » ، « مدينون » ، « عملاء » ، « مدينون متنوعون » ، « حسابات مدينة مختلفة » ، « مدينون مختلفون » ، « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة » ، « ارصدة مدينة اخرى » .

السؤال الثانى عشر : « يحكم المعالجة المحاسبية لحسابات الأصول الثابتة قواعد عامة » . وضح بايجاز هذه القواعد .

السؤال الثالث عشر : « ورد بخريطة الحسابات بالنظام المحاسبى الموحد حسابان للاعتمادات المستندية » . وضح القواعد التى تحكم المعالجة المحاسبية لكل من هذين الحسابين .

السؤال الرابع عشر : « تخضع المعالجة المحاسبية لحسابات مخازن المستلزمات السلعية لقواعد خاصة » . وضح هذه القواعد .

السؤال الخامس عشر : « تم تبويب الخصوم بالدليل المحاسبى طبقا لاطار معين » . وضح هذا الاطار مع المقارنة بينه وبين الاطار التقليدى لتبويب الخصوم .

السؤال السادس عشر : وضح بايجاز معنى المصطلحات الآتية : « احتياطيات » ، « مخصصات » ، « دائنون » ، « موردون » ، « دائنون متنوعون » ، « حسابات دائنة مختلفة » ، « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة » ، « ارصدة دائنة اخرى » .

السؤال السابع عشر : « يحكم المعالجة المحاسبية لحسابى العملاء والموردين قواعد معينة » . وضح هذه القواعد .

السؤال الثامن عشر : « تم تبويب الاستخدامات بالدليل المحاسبى طبقا لاطار معين » . وضح هذا الاطار مع المقارنة بينه وبين الاطار التقليدى لتبويب عناصر التكاليف .

السؤال التاسع عشر : وضح بايجاز معنى المصطلحات الآتية : « اجور » ، « مستلزمات سلعية » ، « مستلزمات خدمية » ، « مشتريات بغرض البيع » ، « مصروفات تحويلية جارية » ، « تحويلات جارية تخصيصية » .

السؤال العشرون : « هناك قواعد تحكم المعالجة المحاسبية لكل من حساب الاجور النقدية والمزايا العينية » . وضح بايجاز هذه القواعد .

السؤال الحادى والعشرون : « يحكم حساب المستلزمات الخدمية قواعد خاصة » . وضح بايجاز هذه القواعد .

السؤال الثاني والعشرون : « هناك قواعد خاصة بحساب المشتريات بغرض البيع » . وضح بايجاز هذه القواعد .

السؤال الثالث والعشرون : وضح بايجاز المعالجة المحاسبية لحساب « رسوم الانتاج » فى دفاتر كل من البائع والمشترى .

السؤال الرابع والعشرون : « هناك قواعد تحكم المعالجة المحاسبية للاهلاك من زوايا أساس حسابه ، وطريقة حسابه ، وتاريخ بدئه » . وضح بايجاز هذه القواعد .

السؤال الخامس والعشرون : « معدلات الاهلاك الواردة بملحق النظام المحاسبى الموحد مبنية على فروض معينة » . بين هذه الفروض موضحا موقف النظام وتعديلاته بخصوص الحالات التى قد تنشأ عند تطبيق هذه الفروض .

السؤال السادس والعشرون : « يحقق كل من حساب فرق الايجاز المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة اهدافا معينة » . وضح هذه الاهداف .

السؤال السابع والعشرون : « تم تبويب الموارد بالدليل المحاسبى طبقا لاطار معين » . وضح هذا الاطار مع المقارنة بينه وبين الاطار التقليدى لتبويب الايرادات .

السؤال الثامن والعشرون : وضح بايجاز معنى المصطلحات الآتية : « ايرادات النشاط الجارى » ، « اعانات » ، « ايرادات أوراق مالية » ، « ايرادات تحويلية » .

السؤال التاسع والعشرون : « طبقا للنظام المحاسبى يعالج حساب صافى مبيعات طبقا لقواعد معينة » . وضح هذه القواعد .

السؤال الثلاثون : « اشرح بايجاز مفهوم حسابات التغير فى المخزون موضحا القواعد الخاصة بها طبقا للنظام المحاسبى » .

السؤال الحادى والثلاثون : اشرح بايجاز مفهوم حساب فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام موضحا القواعد الخاصة به .

السؤال الثانى والثلاثون : « هناك قواعد تحكم المعالجة المحاسبية لكل من المشغولات الداخلية ومخلفات الانتاج » . وضح هذه القواعد .

السؤال الثالث والثلاثون : « هناك قواعد تحكم المعالجة المحاسبية لحسابى الاعانات وايرادات الأوراق المالية » . وضح هذه القواعد .

السؤال الرابع والثلاثون : « هناك قواعد تحكم المعالجة المحاسبية لحسابى أرباح بيع مخلفات وارباح بيع مستلزمات سلمية بخلاف المخلفات » . وضح هذه القواعد .

السؤال الخامس والثلاثون : « يمكن القول بصفة عامة ان هناك سبب وتوقيت لتكوين او تغذية او تعديل كل مخصص ، كما أن هناك وجه وتوقيت لاستخدامه » . علق على هذه العبارة بخصوص كل من « مخصص الاهلاك » ، و « مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها » و « مخصص الصيانة » و « مخصص هبوط اسعار الأنتاج التام » و « مخصص الضرائب المتنازع عليها » .

السؤال السادس والثلاثون : « يحكم حساب العمليات الجارية قواعد معينة » . وضح بايجاز هذه القواعد .

السؤال السابع والثلاثون : « بجانب حساب العمليات الجارية يستلزم النظام المحاسبى الموحد تصوير الحسابات الختامية التقليدية » . وضح بايجاز القواعد التى تحكم تصوير هذه الحسابات الختامية .

السؤال الثامن والثلاثون : « هناك اوجه اختلاف رئيسية بين حساب العمليات الجارية والحسابات الختامية التقليدية » وضح بايجاز هذه الاختلافات .

ملاحظة : بمقارنة القواعد التى تحكم تصوير حساب العمليات الجارية من جهة والحسابات الختامية التقليدية من جهة اخرى نستخلص أوجه الاختلاف الرئيسية الآتية :

اوجه الاختلاف	حسابات العمليات الجارية	الحسابات الختامية التقليدية
١ ـ الوضع المحاسبى	نتيجة العام	قوائم احصائية
٢ ـ تبويب الاستخدامات	على اساس نوعى	على اساس وظيفى
٣ ـ المشغولات الداخلية	تظهر كبند من الموارد	تستبعد من الموارد

وعلى الطالب أن يعلق بايجاز على كل من اوجه الاختلاف الرئيسية الثلاث .

السؤال التاسع والثلاثون : « هناك قواعد تحكم توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة » . وضح بايجاز هذه القواعد .

السؤال الأربعون : وضح خطوات القياس فى قائمة الانتاج والقيمة المضافة ..

● ● ●

ملحق رقم (٢) تطبيقـات عمليـة

المجمـوعة الأولى

هذه المجموعة مخصصة لاثبات العمليات الخاصة بالأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ ، وقبل حل تطبيقات هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صـفحة (٦٣) الى صـفحة (٨٢) .

التمـرين الأول

تعاقدت شركة قطاع عام على شراء اراضى بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ، ودفعت الشركة الشركة مقدم الثمن وقدره ١٠٠٠٠ جنيه بشيك ، وفى تاريخ لاحق اسـتلمت الشركة الأراضى ، واتفق على سـداد باقى الثمن على اقسـاط سـنوية ، ودفعت الشركة مصروفات التسـجيل التى بلغت ٦٠٠ جنيه بشيك .

والمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسـبى علما بأنه لم يتم بعد تهيئة الأراضى للاسـتعمال .

التمـرين الثانـى

اشترت شركة قطاع عام اثاث ومعدات مكاتب بالأجـل بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، ودفع هذا المبلغ بشيك عند استلام هذه الأصول التى تم ايداعها بالمخازن ، وفى تاريخ لاحق صرف منها للاستعمال ما تكلفته ٤٠٠٠ جنيه .

والمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

التمـرين الثالـث

تعاقدت شركة قطاع عام مـع احـد الموردين بالخارج على اسـتيراد ٥ آلات متجانسـة من آلات النشـاط الانتاجى بالشروط الآتيـة :

١ ـ ثمن الآلة الواحدة ١٠٠٠٠ جنيه تسليم ميناء الاسكندرية .

٢ ـ ان يتم ارسـال ثلاث آلات خلال شهر والباقى بعد شهرين .

وقامت الشركة بفتح اعتماد مسـتندى رقم ١٠٧ بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه لحسـاب المورد ، وخصـم البنك قيمة الاعتماد من الحسـاب الجارى للشركة ، وبلغت عمولة ومصروفات البنك ١٥٠٠ جنيه خصمت ايضا من الحساب الجارى .

ودفعت الشركة بشيك مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه لمصـلحة الجمارك كأمانات تحت ذمة التخليص الجمركى على هذه الرسـالة .

وبعد شهر من تاريخ فتح الاعتماد وصل لميناء الاسكندرية ثلاث آلات طبقا للتعاقد ، وتمت تسوية رسوم الجمارك المستحقة على هذه الآلات وقدرها ١٤٠٠٠ جنيه من الأمانات السابق دفعها ، وطبقا لفاتورة متعهد النقل وهو شركة قطاع خاص بلغت تكاليف نقل الآلات لمخازن الشركة ٢٠٠ جنيه .

والمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبي لهذه العمليات .

التمرين الرابع

ورد لميناء الاسكندرية ١٠ آلات نشاط انتاجي لحساب شركة قطاع عام ، وكانت الشركة قد فتحت خلال الشهر الماضي اعتمادا مستنديا رقم ٥٠١ لاستيراد هذه الآلات ، وفيما يلي البيانات المتعلقة بهذا الاعتماد :

١ — قيمة الاعتماد ٨٠٠٠٠ جنيه على اساس أن سعر الآلة ٨٠٠٠ جنيه تسليم ميناء الاسكندرية ، وخصم البنك وقت فتح الاعتماد من الحساب الجارى للشركة ٣٠٪ من قيمة هذا الاعتماد .

٢ — بلغت عمولة ومصروفات البنك عن هذا الاعتماد ٢٠٠٠ جنيه خصمت وقت فتح الاعتماد من الحساب الجارى للشركة لدى البنك .

وفى سبيل التخليص على هذه الآلات تم الاتفاق مع البنك على أن يقوم بتمويل باقى قيمة الاعتماد (٧٠٪) ، وتمت تسوية الرسوم المستحقة وقدرها ٢٥٠٠٠ جنيه من الأمانات السابق دفعها .

وطبقا لفاتورة متعهد النقل وهو شركة قطاع عام بلغت تكاليف نقل الآلات لمخازن الشركة ٤٠٠ جنيه .

وبلغت تكاليف تهيئة واعداد هذه الآلات للاستخدام ما يلى :

١ — ١٨٠٠ جنيه بواسطة اجهزة الشركة ، وذلك طبقا لاخطارات ادارة التكاليف .

٢ — ١٠٠٠ جنيه بواسطة الغير ، ولم يسدد هذا المبلغ بعد .

فاذا علمت ان الآلات قد بدء استخدامها ، فالمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

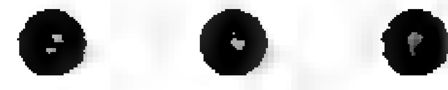
التمرين الخامس

استلمت شركة قطاع عام من شركة النصر سيارات قيمتها التعاقدية ١٥٠٠٠ جنيه ، علما بأن الشركة سبق أن دفعت مقدم الثمن وقدره ٥٠٠٠ جنيه .

وسددت الشركة باقى الثمن بشيك ، وتم اعداد هذه السيارات بواسطة اجهزة الشركة ، وتكلف ذلك طبقا لاخطارات ادارة التكاليف ١٠٠٠ جنيه .

وقامت الشركة بترخيص السيارات ودفعت الضرائب المستحقة وقدرها ٢٠٠ جنيه من صندوق الادارة .

فاذا علمت ان الشركة بدأت فى استخدام هذه السيارات ، فالمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .



المجموعة الثانية

هذه المجموعة مخصصة لاثبات العمليات الخاصة بمخازن المستلزمات السلعية والاعتمادات المستندية لشراء بضائع ، وقبل حل تطبيقات هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (٨٤) الى صفحه (٩١) ومن صفحة (٩٨) الى صفحة (١٠٤) .

التمرين الأول

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بشركة قطاع عام خلال فترة معينة ، والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

أولا : اشترت الشركة بالأجل مستلزمات سلعية اودعت بالمخازن كما يلى :

١ ــ مواد تعبئة وتغليف من شركة قطاع خاص بمبلغ ١١٩٥٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وقدرت تكاليف نقلها بواسطة سيارات الشركة (المشترية) بمبلغ ٢٠٠ جنيه ، وقدرت مخلفات هذه المشتريات بمبلغ ١٥٠ جنيه أودعت بالمخزن .

٢ ــ قطع غيار من شركة قطاع عام بمبلغ ٩٥٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وبلغت تكاليف نقلها طبقا لفاتورة متعهد النقل (شركة قطاع خاص) مبلغ ٥٠ جنيه .

ثانيا : بلغت القيمة التقديرية لمخلفات النشاط الانتاجى ٤٠٠ جنيه اودعت بالمخزن .

ثالثا : تعاقدت الشركة مع شركة قطاع عام على توريد خامات بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه ، ودفعت بشيك ٢٠٠٠ جنيه دفعة مقدمة ، وفى تاريخ لاحق تم توريد هذه الخامات ، وسدد المستحق للمورد .

رابعا : تعاقدت الشركة مع شركة قطاع عام على شراء اراضى بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ، ودفعت بشيك ٤٠٠٠ جنيه دفعة مقدمة ، وفى تاريخ لاحق استلمت الشركة الاراضى ، وسددت باقى الثمن .

التمـــرين الثانـــى

تعاقدت احدى شركات القطاع العام مع احد الموردين بالخارج على استيراد بضائع متمثلة فى ١٠٠٠ وحدة من جهاز معين بالشروط الآتية :

١ ــ سعر الجهاز ٨٠ جنيه تسليم ميناء الاسكندرية .

٢ ــ أن يتم ارسال ٤٠٠ جهاز خلال شــهر والباقى بعد شــهرين .

وقامت الشركة بفتح اعتماد مستندى رقم ١٠٢ بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه لحساب المورد ، وخصم البنك قيمة الاعتماد من الحساب الجارى للشركة وبلغت عمولة ومصروفات البنك ١٠٠٠ خصمت ايضا من الحساب الجارى .

ودفعت الشركة بشيك مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه لمصلحة الجمارك كأمانات تحت ذمة التخليص الجمركى على هذه الرســالة .

وبعد شهر من تاريخ فتح الاعتماد وصــل لميناء الاســكندرية ٤٠٠ جهاز طبقا للتعاقد ، وتمت تسوية رسوم الجمارك المستحقة على هذه الاجهزة وقدرها ١٨٠٠٠ جنيه من الامانات السابق دفعها ، وطبقا لفاتورة متعهد النقل وهو شركة قطاع خاص بلغت تكاليف نقل الأجهزة لمخازن الشركة ١٠٠ جنيه .

والمطلوب قيود اليومية كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

التمـــرين الثالـــث

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام خلال شــهر مارس . والمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

ورد لميناء الاســكندرية ٨٠٠ طن من الخامات الرئيســية لحساب الشركة ، وكانت الشركة قد فتحت خلال شهر فبراير الماضى اعتمادا مستنديا رقم ٦٠١ لاستيراد هذه الخامات ، وفيما يلى البيانات المتعلقة بهذا الاعتماد :

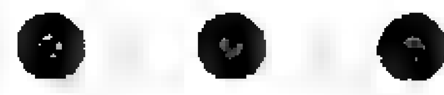
١ ــ قيمة الاعتماد ١٠٠٠٠٠ جنيه على أســاس أن ســعر الطن ١٢٥ جنيه تسليم ميناء الاسكندرية ، وخصــم البنك وقت فتح الاعتماد من الحســاب الجارى للشركة ٤٠٪ من قيمة هذا الاعتماد .

٢ ــ بلغت عمولة ومصروفات البنك عن هــذا الاعتماد ١٥٠٠ جنيه خصــمت وقت فتح الاعتماد من الحساب الجارى للشركة لدى البنك .

وفى سبيل التخليص على هــذه الرسالة تم الاتفاق مع البنك على أن يقــوم بتمويل باقى قيمة الاعتماد (٦٠٪) ، وتمت تسوية رسوم الجمارك المستحقة وقدرها ٣٠٠٠٠ جنيه من الامانات السابق دفعها .

وطبقا لفاتورة متعهد النقل وهو شركة قطاع عام بلغت تكاليف نقل هذه الرسالة لمخازن الشركة ٣٠٠ جنيه .

وتم اضافة هذه الخامات للمخزن بعد تقدير قيمة المخلفات بمبلغ ٧٠٠ جنيه اضيفت أيضا للمخزن .



المجموعة الثالثة

هذه المجموعة مخصصة لاثبات العمليات الخاصة بحسابات الأصول الأخرى وحسابات الخصوم ، وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (١١١) الى صفحة (١٤٢) .

التمرين الأول

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام ، والمطلوب ما يلزم من قيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

١ — منحت الشركة قرضا طويل الأجل بضمان لشركة قطاع عام قيمته ١٠٠٠٠ جنيه .

٢ — حصلت الشركة بشيك ٨٠٠٠ جنيه قيمة قرض طويل الأجل بدون ضمان سبق أن منحته لأحدى الشركات الشقيقة .

٣ — أودعت الشركة بالبنك المركزى مبلغ ٥٠٠٠ جنيه مقابل المبلغ المخصص لحساب احتياطى يستثمر فى سندات حكومية .

٤ — سحبت الشركة كمبيالة بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه على أحد العملاء (شركة قطاع خاص) .

٥ — تقرير منح احد العاملين سلفة نقدية قدرها ٣٠٠ جنيه ، وتم صرف هذه السلفة بشيك .

التمرين الثانى

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بشركة قطاع عام ، والمطلوب ما يلزم من قيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

١ — اشترت الشركة سيارات تم استلامها بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه بقرض يسدد على اقساط سنوية .

٢ ـ سددت الشركة بشـيك قرض قيمته ١٠٠٠٠ جنيه مستحق لشركة قطاع عام مقابل خامات اشترتها من هذه الشركة منذ سنتين .

٣ ـ سددت الشركة بشيك قرض قيمته ١٢٠٠٠ جنيه مسـتحق لشركة قطاع عام مقابل اراضى اشترتها من هذه الشركة منذ ثلاث سنوات .

٤ ـ دفعت الشركة بشيك مبلغ ٤٠٠٠ جنيه لاحدى شركات انقطاع العلم تحت ذمة توريد قطع غيار .

٥ ـ حصلت الشركة بشـيك مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من شركة قطاع خاص تحت ذمة بيع منتجـات .



المجموعة الرابعة

هذه المجموعة مخصصة لاثبات العمليات الخاصة بالأجور ، وقبل حل تطبيقات هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (١٤٥) الى صفحة (١٦١) .

التمرين الأول

فيما يلي بعض العمليات التى تمت فى احدى شركات القطاع العام خلال شهر يونيو ١٩٨٢ والمطلوب قيود اليومية كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات:

أولا : تقرر منح أحد العاملين سلفة نقدية قدرها ٢٠٠ جنيه ، وتم صرف هذه السلفة بشـيك ·

ثانيا : صرف لأحد العاملين بشيك مبلغ ١٢٠ جنيه صافى أجره عن شـهر مايو والسابق ارتجاعه لخزينة الشركة ·

ثالثا : دفع بعض العاملين مبلغ ٥٠ جنيه قيمة مساهمتهم فى المزايا العينية ·

رابعا : دفعت الشركة لأحد العاملين مبلغ ١٤٠ جنيه بشيك تعويض اصـابة بالنيابة عن الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية ·

خامسا : سددت الشركة بشيك مبلغ ٤٠٠ جنيه مكافاة ترك الخدمة المستحقة لأحد العاملين بالشركة بمناسبة تركه الخدمة ·

سادسا : وردت للشركة فاتورة عـلاج احـد العـاملين فى مستشفى خاص بمبلغ ١٣٠ جنيه ·

سابعا : فى نهاية الشهر ، بغرض اعداد الحسابات الختامية ، حسبت فروق مكافاة ترك الخدمة عن السنة فكانت ١٠٠٠ جنيه ·

التمرين الثانى

فى نهاية شهر مارس ١٩٨١ استخرجت البيانات الآتية من اجمالى قوائم الأجور النقدية لشركة قطاع عام (المبالغ بالجنيهات) :

١ ـ اجمالى الأجور النقدية ١٣٥٠٠ (١٢٤٠٠ درجات دائمة ـ ٨٠٠ مكافآت شاملة ـ ٣٠٠ بدلات ورواتب) ٠

٢ ـ اجمالى الاستقطاعات من الأجور النقدية ١٨٠٠ (١٨٠ ضرائب كسب عمل ـ ١٣٥٠ مساهمة العاملين فى التأمينات الاجتماعية ـ ٨٠ اشتراكات العاملين فى الادخار ـ ٣٠ احكام قضائية ـ ٧٠ اقساط سدادا لمشتريات العاملين من شركات ـ ٥٠ مساهمة العاملين فى المزايا العينية ـ ٤٠ اقساط سدادا لسلفة للعاملين من الشركة) ٠

فاذا علمت :

١ ـ حسبت مساهمة الشركة فى التأمينات الاجتماعية فكانت ١٥٠٠ جنيه ٠

٢ ـ سحب شيك بصافى الأجور النقدية ٠

٣ ـ بلغت الأجور المرتجعة لخزينة الشركة ٢٠٠ جنيه ٠

٤ ـ سدد المستحق للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية والمستحق عن الاحكام القضائية بشيكات ٠

فالمطلوب قيود اليومية كما تظهر بأذون التوجية المحاسبى لهذه العمليات ٠

التمرين الثالث

فى نهاية شهر اكتوبر ١٩٨١ استخرجت البيانات الآتية من اجمالى قوائم الأجور لشركة قطاع عام (المبالغ بالجنيهات) :

١ ـ اجور نقدية بيانها كما يلى : ٣٢٣٠٠ درجات دائمة ـ ١٩٠٠ مكافآت شاملة ـ ٨٠٠ بدلات ورواتب ٠

٢ ـ ٥٠٠٠ مساهمة الشركة فى التأمينات الاجتماعية ٠

٣ ـ استقطاعات بيانها كما يلى : ١٥٠٠ ضرائب كسب عمل ـ ٣٥٠٠ مساهمة العاملين فى التأمينات الاجتماعية ـ ٢٠٠ اشتراكات العاملين فى الادخار ـ ٥٠٠ اقساط سدادا لسلف العاملين (منها ١٠٠ خاصة بسلف من الشركة والباقى من بنوك) ـ ٦١٠ اقساط سدادا لمشتريات العاملين (منها ١٠٠ خاصة بمشتريات من الشركة والباقى من شركات أخرى) ـ ١٢٠ اشتراكات العاملين فى النقابة ـ ٧٠ احكام قضائية ـ ٢٠٠ مساهمة العاملين فى المزايا العينية ٠

وتم سحب شيك بصافى الاجور المستحقة ، وفى أوائل الشهر التالى سددت بشيكات الاستقطاعات الآتية : المستحق لمصلحة الضرائب ـ المستحق للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ـ المستحق لنقابة العاملين ـ المستحق للشركات الاخرى عن اقساط سدادا لمشتريات العاملين من هذه الشركات بعد خصم ١٠ جنيه عمولات ٠

والمطلوب قيود اليومية كما تظهر بأذون الترجيه المحاسبى لهذه العمليات ٠

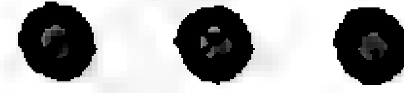
التمرين الرابع

تقوم احدى شركات القطاع العام بتقديم مزايا عينية بواسطة بعض مراكز الخدمات الاجتماعية ، ويتم تسوية تكاليف هذه المراكز كل ثلاثة شهور ، وفي ١٩٨٢/١٢/٣١ استخرجت البيانات الآتية من الدفاتر (المبالغ بالجنيهات) :

١ ـ اجمالي تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية ٨٠٠٠ جنيه (١٥٠٠ اجور نقدية ـ ٥٠ مزايا عينية ـ ١٨٠ تامينات اجتماعية ـ ٥٧٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٣٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٢٧٠ اهلاك) ٠

٢ ـ مجموع ما تم استقطاعه من اجور العاملين خلال الثلاثة اشهر كمساهمة في تكلفة المزايا العينية ٢٠٠٠ جنيه ٠

والمطلوب ما يلزم من قيود لتسوية تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية في نهاية الفترة المذكورة ٠



المجموعة الخامسة

هذه المجموعة مخصصة لاثبات العمليات الخاصة بحساب « المستلزمات السلعية » ، وقبل حل تطبيقات هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (١٦٢) الى صفحة (١٧٤) . هذا بجانب المعالجة المحاسبية لبعض الجوانب التي تم التعرض لها فيما سبق .

التمرين الاول

فيما يلي بعض العمليات التي تمت باحدى شركات القطاع العام خلال فترة معينة ، والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبي لهذه العمليات :

اولا : اشترت الشركة بالاجل ادوات كتابية من شركة قطاع خاص بمبلغ ٥٠٠ جنيه تسلم مخازن المشترى اودعت المخزن .

ثانيا : دفعت الشركة بشيكات ما يلي :

١ ـ ٤٠٠ جنيه فاتورة استهلاك التيار الكهربائي منه ٣٥٠ جنيه لاغراض القوى المحركة والباقي لاغراض الانارة ٠

٢ ـ ٣٠ جنيه فاتورة استهلاك المياه ٠

ثالثا : وردت للشركة فاتورة ملابس توحيد زى العاملين بمبلغ ٤٠٠ جنيه من احدى شركات القطاع العام ، ووزعت الملابس على العاملين ٠

رابعا : دفعت الشركة بشيك المستحق لنقابة العاملين وقدره ١٠٠ جنيه ٠

التمرين الثانى

كان مجموع يومية صادر المخازن باحدى شركات القطاع العام فى نهاية شهر ديسمبر ١٩٧٨ كما يلى (المبالغ بالجنيهات) :

٥٧٠٠ خامات رئيسية ــ ٢٠٠ خامات مساعدة ــ ١٠٠ مواد بترولية ــ ١٧٠ مواد تزييت وتشحيم ــ ٥٠ غاز ــ ٤٥٠ قطع غيار ومواد صيانة ــ ١٨٠ مواد ومهمات متنوعة ــ ٣٠٠ مواد تعبئة وتغليف مستهلكة ــ ٨٠ مخلفات ــ ٧٠ ادوات كتابية ٠

والمطلوب قيد اليومية العامة الخاصة باثبات مجموع هذه اليومية عن هذا الشـهر ٠

التمرين الثالث

فى ١٩٨٢/٦/٣٠ تم جرد مخازن المستلزمات السلعية ، وبمطابقة نتائج هذا الجرد على حسابات الاصناف فى دفاتر استاذ المخزن وعلى حسابات المخازن بدفتر الاستاذ العام تبين ما يلى :

المخـــزن	نتيجة الجرد		نتيجة الفحص
	عجز	زيادة	
مخزن الخامات	٣٠٠		اسـفر الفحص أن العجز نتيجـة لفروق العـد والقياس عند صرف المسـتلزمات ٠
مخزن الوقـود		٩٠٠	اسـفر الفحص أن سبب الزيادة خطأ فى اثبـات فاتورة شراء بالأجل من شركة قطاع خاص بمبلغ ٢١٠٠ جنيه ، اذ اثبتت بمبلغ ١٢٠٠ جنيه ٠
مخزن قطع الغيار والمهمات	٢٠٠		اسـفر الفحص أن هذا العجز غير مسـموح به ، ونظرا لعدم تحديد المسئولية قررت السلطة الادارية المختصة أن تتحمل الشركة هذا العجز ٠
مخزن مواد التعبئة والتغليف	٥٠٠	١٠٠	بخصوص العجز فى بعض الأصناف اسفر الفحص عن مسئولية امين المخزن ، وبخصوص الزيادة فى اصناف اخرى تبين أنهـا ترجع الى اخطـاء فى اثبات تكلفة مواد منصرفة ٠

والمطلوب ما يلزم من قيود لتسوية فروق جرد مخـازن المستلزمات السلعية طبقا لنتائج الجرد الفعلى ·



المجموعة السادسة

هذه المجموعة مخصصة لاثبات العمليات الخاصة بالمستلزمات الخدمية والمشتريات بغرض البيع ، وقبل حل تطبيقات هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (١٧٥) الى صفحة (١٨٨) .

التمرين الأول

وردت لاحـدى شركات القطاع العـام خلال شـهر معين الفواتير والمطالبات الآتية ، والمطلوب قيود اليومية كما تظهر بأذون التوجية المحاسبى ·

١ ـ ٢٠٠ جنيه فاتورة من شركة قطاع خاص مقابل صيانة سيارات الشركة ·

٢ ـ ٨٠٠ جنيه مطالبة وزارة الداخلية مقابل أجور الحراسة ·

٣ ـ ١٠٠ جنيه فاتورة من مستشفى خاص مقابل علاج أحد العاملين بالشركة·

وخلال الشهر ورد من البنك اشعار يفيد بأنه قيد على الحساب الجارى للشركة مبلغ ٢٠ جنيه عمولة ومصروفات تحصيل ·

التمرين الثانى

بفحص حسابات الاستخدامات الخاصة بشركة قطاع عام بتاريخ ١٩٨٢/٦/٣٠ تجمعت المعلومات الآتية :

١ ـ هناك ٣٠٠ جنيه اعلان مستحق لاتحاد الاذاعة والتليفزيون ·

٢ ـ تتضمن الاستخدامات مبلغ ٩٠٠ جنيه قسط تأمين على سيارات الشركة لمدة سنة تبدأ من ١٩٨٢/٤/١ ·

والمطـــــلوب :

١ ـ قيود التسوية بتاريخ ١٩٨٢/٦/٣٠ ·

٢ ـ قيود التسوية العكسية بتاريخ ١٩٨٢/٧/١ ·

التمرين الثالث

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام خلال فترة معينة ، والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات ·

١ ـ اشترت الشركة بالاجل بضائع بغرض بيعها من احدى شركات القطاع الخاص بمبلغ ١٧٩٠٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وطبقا لفاتورة متعهد النقل (شركة قطاع خاص) بلغت تكاليف نقلها لمخازن الشركة ٣٠٠ جنيه ، وقدرت مخلفات هذه المشتريات بمبلغ ٢٠٠ جنيه ·

٢ ـ دفعت الشركة لاحدى شركات القطاع العام مبلغ ٩٠٠ جنيه تحت ذمة توريد بضائع ·



المجموعة السابعة

هذه المجموعة مخصصة بصفة أساسية للحسابات المكونة للمصروفات التحويلية الجارية ، وبعض الحسابات المكونة للتحويلات الجارية التخصيصية ،وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (١٨٩) الى صفحة (٢٣٠) .

التمرين الاول

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام خلال شهر يونيو ١٩٨١ ، والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

أولا : اشترت الشركة بالاجل ٢٠٠٠ وحدة من الخامات الرئيسية من احدى شركات القطاع العام بسعر ٦ جنيه للوحدة ويتضمن هذا السعر ٠ر٨٠٠ جنيه رسوم انتاج ·

ثانيا : باعت الشركة بالاجل ما يلى :

١ ـ ٥٠٠ وحدة من الانتاج التام صنف «أ» لشركة قطاع خاص بسعر ٥ جنيه للوحدة ويشمل هذا السعر ٠ر٥٠٠ حصيلة خزانة ·

٢ ـ ٢٠٠٠ وحدة من الانتاج التام صنف «ب» لمصلحة حكومية بسعر ٢ جنيه ويشمل هذا السعر ٠ر٣٠٠ حصيلة خزانة ، وفى تاريخ لاحق سددت هذه المصلحة المستحق بشيك بعد خصم ٢٠٠ جنيه مقابل رسوم الدمغة على الصرفيات الحكومية ·

ثالثا : سددت الشركة رصيد وزارة الخزانة عن الحصيلة وقدره ٥٠٠٠ جنيه٠

رابعا : صرف للاستعمال ادوات صغيرة تكلفتها ٤٠٠ جنيه ٠

خامسا : فى ٦/٣٠ تجمعت المعلومات الآتية بغرض اعداد الحسابات والقوائم الختاميـة ٠

١ ـ الرسوم الجمركية من المستلزمات السلعية المستوردة خلال العام ٥٢٠٠ جنيه ، والرسوم عن المخزون منها أول العام وآخره ٧٠٠ جنيه و ٩٠٠ جنيه على التوالى ٠

٢ ـ رسوم الانتاج من المستلزمات السلعية المشتراة خلال العام ٣٠٠٠ جنيه ، والرسوم عن المخزون منها أول العام واخره ٥٠٠ جنيه و ٨٠٠ جنيه على التوالى ٠

٣ ـ اقسـاط الاهلاك الخاصة بالثلاث اشهر الاخيرة : ٣٠٠ جنيه مبـانى وانشاءات ـ ١٦٠٠ جنيه آلات ومعدات (منها ٢٠٠ جنيه خاصة بآلات تم اهلاكها دفتريا) ـ ٢٥٠ جنيه وسائل نقل وانتقال وكلها تخص أصول تم اهلاكها دفتريا ـ ٧٠ جنيه عدد وأدوات ـ ١٠٠ جنيه اثاث ومعدات مكاتب ـ ٧٠ جنيه نفقات ايرادية مؤجلة ٠

٤ ـ خردت أدوات صـغيرة تكلفتها وقت الصرف ٢٥٠ جنيه ، علمـا بأنها اهلكت بالكامل وقت الصرف ، ولم تقيد واقعة التخريد بالدفاتر ٠

٥ ـ ضريبة الارباح عن السنة المالية الحالية طبقا لاقرار الشركة الضريبى ٤٠٠٠ جنيه ٠

التمرين الثانى

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام خلال شهر يوليو ١٩٨١ ، والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى للعمليات :

اولا : باعت الشركة ما يلى :

١ ـ انتاج تام صنف «س» بالاجل لشركة قطاع خـاص بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه ، ويشمل هذا المبلغ ٢٠٠ جنيه رسوم انتاج ٠

٢ ـ ادوات صغيرة سبق تخريدها بمبلغ ٢٠٠ جنيه نقدا ، علما بأن هذه الادوات اهلكت بالكامل وقت صرفها للاستخدام ٠

٣ ـ أوراق مالية محلية بمبلغ ٩٥٠٠ جنيه ، علما بان تكلفتها ١٠٠٠٠ جنيه وانه قد سبق تكوين مخصص هبوط اسعار لهذه الاوراق المالية بمبلغ ٤٠٠ جنيه ، وتم تحصيل ثمن البيع بشيك ٠

ثانيا : استحقت الاستخدامات الآتية ودفعت بشيكات :

١ ـ ١٠٠٠ جنيه الفوائد السنوية المستحقة عن قرض محلى ، علما بأن نصف هذه الفوائد تخص السـنة الماضية ، ولم يؤخـذ ذلك فى الحسـبان عنـد تسـوية استخدامات تلك السنة ٠

٢ ـ ٣٠٠ جنية ايجار مخازن ٠

٣ ـ ٥٠٠ جنيه ايجار سيارات نقل العاملين من اماكن التجمع ٠

٤ ـ ٤٠٠ جنيه ضرائب عقارية ٠

٥ ـ ٢٥٠ جنيه تبرعات لمجاهدى افغانستان ٠

٦ ـ ٢٠٠ جنية فاتورة دعاية واعلان من اتحاد الاذاعة والتليفزيون عن شهر يونيو ١٩٨١ ولم يؤخذ ذلك فى الحسبان عند تسوية استخدامات تلك السنة ٠

ثالثا : استحقت ايرادات أوراق مالية قيمتها ١٥٠٠ جنيه ، وتم تحصيل هذه الايرادات بشيك بمبلغ ١٣٠٠ جنيه وذلك بعد خصم الضريبة المستحقة عند المنبع ٠

رابعا : بفحص اهلاكات الفترة الاخيرة من السنة المالية الماضية تبين ما يلى :

١ ـ حسب اهلاك نوع معين من الآلات والمعدات بمعدل سنوى ١٠٪ ، علما بأن معدل الاهلاك السنوى لهذا النوع من الآلات والمعدات ١٢،٥٪ طبقا لمعدلات الاهلاك الواردة بملحق النظام المحاسبى ، وعلما بأن تكلفة هذه الآلات ٣٢٠٠٠ جنيه٠

٢ ـ لم يحسب اهلاك لنوع معين من للسيارات بالرغم من استخدامها لمدة ٢٠ يوما خلال الفترة ، علما بان تكلفة هذه السيارات ٨٠٠٠ جنيه ومعدل اهلاكها السنوى ٢٠٪ ٠

التمرين الثالث

ظهرت الارصدة الآتية فى دفاتر احدى الوحدات الاقتصادية فى نهاية سنة مالية معينة (المبالغ بالجنيهات) :

١٦٠٠٠٠ مبانى وانشاءات ـ ٤٨٠٠ اهلاك مبانى وانشاءات ـ ١٥٠٠ ايجارات فعلية ـ ٤٠٠٠٠ فوائد محلية ـ ١٥٠٠٠ فوائد خارجية ٠

فاذا علمت :

١ ـ المال المستثمر بالوحدة ١٠٦٠٠٠٠ جنيه ٠

٢ ـ القيمة الايجارية للمبانى والانشاءات ٩٠٠٠ جنيه ٠

٣ ـ بتحليل الفوائد المحلية والخارجية تبين أن الفوائد المستحقة للغير عن الجزء المقترض من المال المستثمر تبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه ٠

فالمطلوب :

١ ـ بيان كيفية حساب فرق الايجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة ٠

٢ ـ قيود اثبات الفرقين ٠

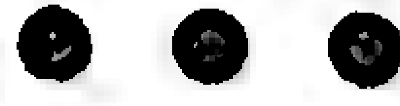
٣ ـ بيان تاثير البيانات السابقة على حساب العمليات الجارية ٠

التمرين الرابع

خلال السنة المالية المنتهية فى ١٩٨٢/٦/٣٠ تم تخريد وبيع أصول ثابتة بيانها كما يلى ، والمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

أولا : فى ١٩٨١/٩/١ تقرر تخريد آلات تكلفتها ٨٠٠٠٠ جنيه علما بأن مخصص الاهلاك الخاص بها حتى ١٩٨١/٦/٣٠ يبلغ ٧٦٠٠٠ جنيه ، ومعدل اهلاكها ١٠٪ سنويا ٠ وأودعت مخلفات هذه الآلات بالمخزن ، وفى تاريخ لاحق بيعت هذه المخلفات بمبلغ ١٢٠٠ جنيه تم تحصيله بشيك ٠

ثانيا : فى ١٩٨٢/٥/١ تقرر تخريد سيارات تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه ، علما بانها اهلكت بالكامل حتى ١٩٨٢/٣/٣١ ، ومعدل اهلاكها ٢٠٪ سنويا ، ولم تستخدم من ١٩٨٢/٤/١ حتى قرار التخريد ، وفى تاريخ لاحق بيعت هذه السيارات بمبلغ ١٥٠٠ جنيه ٠



المجموعة الثامنة

هذه المجموعة مخصصة للمعالجة المحاسبية لاعدام الديون ، ولتكوين أو تعديل المخصصات باستخدام حساب مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ، وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (٢٣٠) الى صفحة (٢٤٢) ونختتم هذه المجموعة بتمرين خاص بتسوية حسابات الاستخدامات فى نهاية السنة المالية .

التمرين الاول

فيما يلى بعض الارصدة المستخرجة من ميزان المراجعة لاحدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

٣٥٠ ديون معدومة ـ ٣٠٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ٠

فاذا علمت :

١ ـ تقرير اعدام دين قدره ٤٥٠ جنيه على احدى شركات القطاع الخاص ٠

٢ ـ تبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٦٠٠ جنيه ٠

فالمطلوب :

١ ـ قيود التسوية اللازمة ٠

٢ ـ بيان تاثير البيانات السابقة على حساب العمليات الجارية ٠

التمرين الثانى

فيما يلى بعض الارصدة المستخرجة من ميزان المراجعة لاحدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

٣٠٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ـ ٢٥٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ٠

فاذا علمت :

١ ـ تقرر اعدام دين قدره ٤٥٠ جنيه على احدى شركات القطاع الخاص ٠

٢ ـ تبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٦٠٠ جنيه ٠

فالمطـــلوب :

١ ـ قيــود التسوية اللازمة ٠

٢ ـ بيان تاثير البيانات السابقة على حساب العمليات الجارية ٠

التمرين الثالث

المطلوب حل التمرين السابق بفرض ان رصيد مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بميزان المراجعة ٦٥٠ جنيه ٠

التمرين الرابع

فيما يلى البيانات الخاصة بمخصص الصيانة خلال السنة المالية المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ :

١ ـ رصيد المخصص فى ٧/١ مبلغ ٧٠٠ جنيه ٠

٢ ـ المبلغ الثابت للمخصص ١١٠٠٠ جنيه ٠

٣ ـ التكاليف الفعلية للصيانة كما يتضح من اخطار التكاليف ١٠٧٠٠ جنيه (١٦٠٠ أجور نقدية ـ ٥٠ مزايا عينية ـ ٣٥٠ تامينات اجتماعية ـ ٨٤٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٢٠٠ مستلزمات خدمية ـ ١٠٠ اهلاك) ٠

والمطلوب ما يلزم من قيود خلال السنة ، وتصوير حساب مخصص الصيانة خلال السنة ٠

التمرين الخامس

المطلوب اعادة حل التمرين السابق بفرض أن التكاليف الفعلية للصيانة كانت ١١٩٠٠ جنيه (١٦٠٠ اجور نقدية ـ ٥٠ مزايا عينية ـ ٣٥٠ تامينات اجتماعية ـ ٩٦٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٢٠٠ مستلزمات خدمية ـ ١٠٠ اهلاك) ٠

التمرين السادس

بغرض اعداد الحسابات الختامية لاحدى شركات القطاع العام تجمعت البيانات الآتية ، والمطلوب قيود التسوية اللازمة :

١ ـ بلغت فروق مكافأة ترك الخدمة ٨٠٠ جنيه ٠

٢ ـ بلغت رسوم الانتاج عن المستلزمات السلعية المشتراة خلال العام ٥١٠٠ جنيه ورسوم الانتاج عن المخزون منها أول العام وآخره ٨٠٠ جنيه و ٩٠٠ جنيه على التوالى ٠

٣ ـ بلغت اهلاكات الفترة الاخيرة ٦٠٠٠ جنيه منها ٥٠٠ جنيه خاصة باصول تم اهلاكها دفتريا ٠

٤ ـ بلغ فرق الايجار المحسوب ١٤٠٠ جنيه ، كما بلغ فرق الفوائد المحسوب ٤٠٠٠ جنيه ٠

٥ ـ تبين من اخطارات ادارة التكاليف أن التكلفة الفعلية لمركز الصيانة ١٤٠٠ جنيه (٥٠٠ أجور نقدية ـ ١٠٠ جنيه تأمينات اجتماعية ـ ٦٨٠ جنيه مستلزمات سلعية ـ ١٠٠ جنيه مستلزمات خدمية ـ ٢٠ جنيه اهلاك) علماً بأن رصيد مخصص الصيانة ١٥٠٠ جنيه

٦ ـ تبين من قوائم جرد مخازن المستلزمات السلعية أن هناك عجز عير طبيعى فى مخزن الخامات الرئيسية تكلفته ٣٠٠ جنيه ، وقد اعتبر أمين المخزن مسئولا بصفة مبدئية عن هذا العجز ، كما تبين ان هناك زيادة فى مخزن قطع الغيار ومواد الصيانة تكلفتها ٩٠٠ جنيه ومرجعها عدم اثبات فاتورة شراء بالأجل ٠

٧ ـ تبلغ المستحقات كما يلى : ١٠٠ جنيه ايجار جراجات ـ ٣٠٠ جنيه ايجار وسائل نقل وانتقال ـ ٤٠٠ جنيه اعلان ـ ١٨٠ جنيه تعويضات مستحقة للغير ٠

٨ ـ بفحص حسابات عملاء القطاع الخاص تقرر اعدام دين قدره ٣٥٠ جنيه على احدى شركات هذا القطاع ، كما بلغت الديون المشكوك فى تحصيلها ٧٠٠ جنيه ، علما بان رصيد مخصص هذه الديون بالدفاتر ٥٠٠ جنيه ٠

٩ ـ تقوم الشركة بتسوية مراكز الخدمات الاجتماعية كل ثلاث شهور ، وقد تبين ان تكاليف هذه المراكز فى تلك الفترة ٣٥٠٠ جنيه (١٠٠٠ اجور نقدية ـ ٦٠ مزايا عينية ـ ٢٣٠ تامينات اجتماعية ـ ١٩٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٢٠٠ مستلزمات خدمية ـ ١١٠ اهلاك) ٠

● ● ●

المجموعة التاسعة

هذه المجموعة مخصصة بصفة أساسية لحسابات ايرادات النشاط الجارى المتعلقة بالانتاج بسعر البيع ، وهى حسابات صافى مبيعات الانتاج التام وتغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة وفرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ، وما يرتبط بذلك من تعديل أو تكوين مخصص هبوط اسعار الانتاج التام وتسوية فروق جرد مخزون الانتاج التام ، وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (٢٤٥) الى صفحة (٢٨٢) .

التمرين الأول

فى تاريخ معين خلال شهر مارس ١٩٨١ تمت العمليات الآتية بشركة قطاع عام بخصوص المنتج «س» ، والمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات ·

١ ـ باعت الشركة بالأجل لشركة خاص ما قيمته ١٢٠٠٠ جنيه بشرط تسليم مخازن المشترى ، ويتضمن هذا المبلغ ٣٠٠٠ رسوم انتاج ، وقد تم نقل الانتاج المباع بسيارات الشركة وحسب لذلك قيمة تقديرية ٢٠٠ جنيه ·

٢ ـ باعت الشركة بالأجل لمصلحة حكومية ما قيمته ٦٠٠٠ جنيه بشرط تسليم مخازن المشترى ، وطبقا لفاتورة متعهد النقل (شركة قطاع خاص) بلغت تكلفة نقل الانتاج المباع ١٠٠ جنيه ·

٣ ـ باعت الشركة بالأجل لشركة قطاع خاص ما قيمته ٨٠٠٠ جنيه بشرط تسليم مخازن البائع ، وطبقا لطلب العميل تم نقل الانتاج المباع بسيارات الشركة مقابل ١٥٠ جنيه ·

٤ ـ رد للشركة انتاج تام قيمته ٣٠٠ جنيه سبق بيعه خلال الشهر لاحدى شركات القطاع الخاص ·

٥ ـ حصلت الشركة بشيك مبلغ ٧٦٠٠ جنيه سدادا للمستحق على أحد العملاء (شركة قطاع عام) وقدره ٨٠٠٠ جنيه طبقا لشروط الدفع ·

٦ ـ حصلت الشركة بشيك مبلغ ٥٩٠٠ جنيه سدادا للمستحق على احد العملاء (مصلحة حكومية) وقدره ٦٠٠٠ جنيه بعد خصم رسوم الدمغة المستحقة ·

٧ ـ قدمت الشركة هدايا وعينات قيمتها ٢٠٠ جنيه ·

التمرين الثانى

وحدة اقتصادية تنتج منتجين «أ» و «ب» ، وفيما يلى بعض البيانات التى تجمعت بتاريخ ١٩٨٢/٦/٣٠ :

أولا : بيانات من قوائم الجرد (المبالغ بالجنيهات) :

المنتجـــات	جرد ١٩٨١/٣٠		جرد ١٩٨٢/٦/٣٠	
	بالتكلفة	باسعارالبيع	بالتكلفة	باسعارالبيع
منتج «ا»	٤٠٠٠	٤٢٠٠	٣٨٠٠	٤٩٤٠
منتج «ب»	٢٠٠٠	١٩٢٠	١٥٠٠	١٤٤٠
اجمـــالى	٦٠٠٠	٦١٢٠	٥٣٠٠	٦٣٨٠

ثانيا : ارصدة مستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ١٩٨٢/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

٥٠٠٠ مخزن الخامات ـ ٦٠٠٠ مخزون انتـاج تام ـ ٩٠٠ مخصـص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ٨٠ مخصصـات أخرى (مخصص هبوط أسـعار الانتاج التام) ٠

فاذا علمت :

١ ـ وجد عجز فى المنتج «ا» تكلفته ٧٠ جنيه ، وأسفر الفحص أن ما تكلفته ٢٠ جنيه من هذا العجز يرجع لأسباب طبيعية وأن أمين المخزن مسئول عن باقى العجز ٠

٢ ـ وجد عجز فى مخزن الخامات تكلفته ٦٠ جنيه يرجع لأسباب طبيعية ٠
٣ ـ تقرر اعدام دين قـدره ٨٠٠ جنيـه مستحق على شركة قطاع خاص ، وتبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٧٠٠ جنيه ٠

فالمطلوب :

١ ـ قيود التسوية اللازمة فى حدود المعلومات السابقة ٠
٢ ـ تصوير حساب كل من « مخزون انتاج تام » و « تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة » و « مخزن الخامات » ٠

التمرين الثالث

وحدة اقتصادية تنتج ثلاث منتجات «ا» و «ب» و «جـ» ، وفيما يلى بعض البيانات المستخرجة من قوائم ودفاتر الوحدة :

اولا : بيانات من قوائم الجرد (المبالغ بالجنيهات) :

المنتجـــات	جرد ١٩٨٠/٦/٣٠		جرد ١٩٨١/٦/٣٠	
	بالتكلفة	باسعارالبيع	بالتكلفة	باسعارالبيع
منتج «ا»	٥٠٠٠	٦٠٠٠	٧٠٠٠	٨٤٠٠
منتج «ب»	٦٠٠٠	٦٦٠٠	٨٠٠٠	٨٨٠٠
منتج «جـ»	٧٠٠٠	٦٣٠٠	٨٠٠٠	٧٢٠٠
اجمـــــالى	١٨٠٠٠	١٨٩٠٠	٢٣٠٠٠	٢٤٤٠٠

ثانيا : ارصدة مستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

١٨٠٠٠ مخزون انتاج تـام ـ ١٠٠٠ ارصـدة مدينة أخرى ـ ٩٠٠ خسـائر راسمالية ـ ١٥٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ـ ٤٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ٧٠٠ مخصصـات أخرى (مخصص هبوط اسـعار الانتاج التام) ـ ١٥٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ٠

فاذا علمت :

١ ـ بمطابقة نتائج الجرد الفعلى للمنتجات الثلاث فى ١٩٨١/٦/٣٠ على بطاقات حركة المنتجات بالمخزن تبين ما يلى :

المنتجات	فروق الجرد بالتكلفة		نتيجة الفحص
	عجز	زيادة	
« ا »	٤٥٠		أسفر الفحص أن ما قيمته ٥٠ جنيه فقط من هذا العجز يرجع لأسباب طبيعية ، كما أسفر عن مسئولية أمين مخزن المنتجات عن باقى العجز ٠
« ب »		٥٠٠	أسفر الفحص أن سبب زيادة الجرد يرجع الى خطأ فى اثبات اشعارات الاضافة فى بطاقة حركة المنتج ٠

٢ ـ تطبق الشركة أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل على مستوى كل منتج ، وذلك لتعديل رصيد مخصص هبوط اسعار الانتاج التام سنويا ٠

٣ ـ تقرر اعدام دين قدره ٥٠٠ جنيه على احدى شركات القطاع الخاص ، وتبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٧٠٠ جنيه ٠

فالمطلــــوب :

١ ـ قيود التسوية اللازمة فى حدود المعلومات السابقة ٠

٢ ـ تصوير حساب كل من « مخزون انتاج تام » و «تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة » و « فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام حـ/٤١٣ » و « مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها » و « مخصصات اخرى ـ مخصص هبوط اسعار الانتاج التام » و « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » ٠

٣ ـ بيان تأثير ما سبق على حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ والميزانية فى ذلك التاريخ ٠

التمرين الرابع (١)

وحدة اقتصادية تنتج ثلاث منتجات «أ» و «ب» و «جـ» ، وفيما يلى بعض البيانات المستخرجة من قوائم ودفاتر الوحدة :

أولا : بيانات من قوائم الجرد (المبالغ بالجنيهات) :

المنتجـــات	جرد ١٩٨٠/٦/٣٠		جرد ١٩٨١/٦/٣٠	
	بالتكلفة	باسعار البيع	بالتكلفة	باسعار البيع
منتج «أ»	٧٠٠٠٠	٨٤٠٠٠	٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
منتج «ب»	٨٠٠٠٠	٨٨٠٠٠	٦٠٠٠٠	٦٦٠٠٠
منتج «جـ»	٨٠٠٠٠	٧٢٠٠٠	٧٠٠٠٠	٦٣٠٠٠
اجمـــالى	٢٣٠٠٠٠	٢٤٤٠٠٠	١٨٠٠٠٠	١٨٩٠٠٠

ثانيا : أرصدة مستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

---

١) لاحظ ان هذا التمرين يختلف عن التمرين السابق فى احلال كل من مخزون أول السنة وآخرها محل الاخر وما يترب على ذلك من تعديل رصيد مخصصات اخرى (مخصص هبوط أسعار الانتاج التام) بميزان المراجعة ، وكذلك اختلاف مبلغ الدين الذى تقرر اعدامه عند الجرد ، كما يختلف بخصوص نتائج فحص فروق جرد مخزون الانتاج التام ٠

٢٣٠٠٠ مخزون انتاج تام ـ ١٠٠٠ ارصدة مدينة اخرى ـ ٩٠٠ خسائر راسمالية ـ ١٥٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ـ ٤٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ٨٠٠ مخصصات اخرى (مخصص هبوط اسعار الانتاج التام) ـ ١٥٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ٠

فاذا علمت :

١ ـ بمطابقة نتائج الجرد الفعلى للمنتجات الثلاث فى ١٩٨١/٦/٣٠ على بطاقات حركة المنتجات بالمخزن تبين ما يلى :

المنتجات	فروق الجرد بالتكلفة		نتيجة الفحص
	عجز	زيادة	
«أ»	٤٥٠		أسفر الفحص أن ما قيمته ٥٠ جنيه فقط من هذا العجز يرجع لأسباب طبيعية ، ونظرا لعدم تحديد المسئولية عن باقى العجز قررت السلطة الادارية المختصة أن تتحمل الشركة هذا العجز ٠
«ب»		٥٠٠	أسفر الفحص أن سبب زيادة الجرد الفعلى يرجع الى اشتماله على كمية من المنتج تم بيعها فى ١٩٨١/٦/٢٩ ولكن لم ترسل للعميل بعد ، علما بأن فاتورة المبيعات قد تم اثباتها فى ذلك التاريخ ٠

٢ ـ تطبق الشركة أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل على مستوى كل منتج ، وذلك لتعديل رصيد مخصص هبوط اسعار الانتاج التام سنويا ٠

٣ ـ تقرر اعدام دين قدره ٣٠٠ جنيه على احدى شركات القطاع الخاص ، وتبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٧٠٠ جنيه ٠

فالمطلـــوب :

١ ـ قيود التسوية اللازمة فى حدود المعلومات السابقة ٠

٢ ـ تصوير حساب كل من « مخزون انتاج تام » و « تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة » و « فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام حـ/٤١٣ » و « مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها » و « مخصصات اخرى ـ مخصص هبوط أسعار الانتاج التام » و « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » ٠

٣ ـ بيان تاثير ما سبق على حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ والميزانية فى ذلك التاريخ ٠



المجموعة العاشرة

هذه المجموعة مخصصة لباقى ايرادات النشاط الجارى ، وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (٢٨٢) الى صفحة (٢٩٤) .

التمرين الأول

بلغت تكلفة المشغولات الداخلية خلال سنة مالية معينة طبقا لاخطارات ادارة التكاليف ٣٠٠٠٠ جنيه (٥٠٠٠ أجور ـ ٢٢٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١٦٠٠ مستلزمات خدمية ـ ١٤٠٠ مصروفات تحويلية جارية) ، وهذه المشغولات تتمثل فى ٧٠٠٠ جنيه أثاث ومعدات مكاتب و ٢٠٠٠ جنيه قطع غيار و ٢١٠٠٠ جنيه مواد تعبئة وتغليف ، وقد أودعت هذه المشغولات بالمخازن •

والمطلوب القيود المتعلقة بهذه المشغولات فى الحسابات المالية ، وحساب « المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة » ، وملخص حساب « مراقبة العمليات الرأسمالية » ، وبيان تأثير هذه البيانات على حساب العمليات الجارية •

التمرين الثانى

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام خلال شهر مارس ١٩٨٠ . والمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

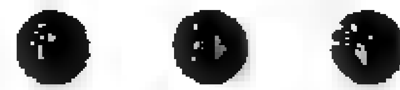
اولا : قامت الشركة باجراء عمليات تشغيلية على مستلزمات سلعية خاصة بشركة قطاع عام ، وبلغت قيمة الفاتورة ٨٠٠٠ جنيه •

ثانيا : باعت الشركة بالأجل ما يلى :

١ ـ انتاج تام لمصلحة حكومية بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تسليم مخازن المشترى ، وقد تم نقل هذه المبيعات بسيارات الشركة ، وحسب لذلك قيمة تقديرية ١٠٠ جنيه •

٢ ـ انتاج تام لشركة قطاع خاص بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وباتفاق الطرفين تم نقل هذه المبيعات على سيارات الشركة مقابل ٨٠ جنيه •

ثالثا : بلغت القيمة التقديرية لمخلفات النشاط الانتاجى ٤٠٠ جنيه ، وتم اضافة هذه المخلفات للمخزن •



المجموعة الحادية عشرة

هذه المجموعة مخصصة لباقى حسابات الموارد (الاعانات وايرادات الأوراق المالية والايرادات التحويلية) ، وقبل حل تمارين هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (٢٩٥) الى صفحة (٣١٦) .

التمرين الاول

فيما يلى بعض العمليات التى تمت خلال شـهر سـبتمبر ١٩٨١ بشركة قطاع عام ، والمطلوب ما يلزم من قيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

اولا : خردت الشركة الات تكلفتها ١٠٠٠٠٠ جنيه ، علما بانها مشتراه قديمة وانها اهلكت بالكامل حتى ١٩٨١/٦/٣٠ (معدل اهلاك هذا النوع من الآلات كما هو وارد بملحق النظام المحاسبى ١٠٪) •

ثانيا : استحقت الايرادات الآتية وحصلت بشيكات :

١ ــ ١٢٠٠ جنيه الفائدة السـنوية عن اقراض للغير منها مبلغ ٩٠٠ جنيـه يخص السنة الماضية ، ولم يحسب كايراد مستحق لتلك السنة •

٢ ــ ١٥٠٠ جنيه اعانة تصدير •

ثالثا : باعت الشركة ما يلى :

١ ــ مواد تعبئة وتغليف بمبلغ ٨٠٠ جنيه بالأجل لشركة قطاع عام ، علما بان تكلفتها ٧٠٠ جنيه •

٢ ــ أدوات صغيرة سبق تخريدها بمبلغ ١٠٠ جنيه ، وحصلت القيمة بشيك •

٣ ــ مخلفات انتاج بمبلغ ٥٠٠ جنيه بالأجــل لشركة قطاع عام ، علما بأن قيمتها الدفترية ٤٥٠ جنيه •

٤ ــ مخلفات مشتريات بمبلغ ٢٠٠ جنيه ، وحصلت القيمة بشيك ، علما بان هذه المخلفات سبق ايداعها بالمخزن بدون قيمة •

٥ ــ استثمارات فى أوراق مالية محلية بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه ، وحصلت القيمة بشيك ، علما بأن تكلفتها ٨٣٠٠ جنيه ومخصص هبوط الأسعار الخاص بها ٤٠٠ جنيه •

رابعا : دفعت الشركة ما يلى :

١ ــ رصيد أحد الموردين (شركة قطاع عام) وقدره ١٠٠٠ جنيه بشيك بعد خصم ٣٪ طبقا لشروط الدفع •

٢ ــ تعويض قدره ٢٠٠ جنيه بشيك •

التمرين الثانى

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بشركة قطاع عام ، والمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

اولا : باعت الشركة ما يلى :

١ ــ مخلفات انتاج بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بالأجل لشركة قطاع خاص ، علما بأن قيمتها الدفترية ١٠٥٠ جنيه •

٢ ـ مخلفات مشتريات بمبلغ ٢٢٠ جنيه لشركة قطاع خاص ، علما بأن قيمتها الدفترية ٢٥٠ جنيه ، وتم تحصيل ثمن البيع بشيك ٠

٣ ـ قطع غيار تالفة بمبلغ ٦٠٠ جنيه بالأجل لشركة قطاع خاص ، علما بأن تكلفتها ٨٠٠ جنيه ٠

ثالثا : حصلت الشركة بشيك ايرادات أوراق مالية تخص السنة الماضية قيمتها ٥٠٠ جنيه ، وقد أخذ ذلك في الحسبان عند تسوية موارد تلك السنة ٠



المجموعة الثانية عشرة

هذه المجموعة مخصصة للتسوية الدورية للمنصرف من السلفة المستديمة ، وهذا المنصرف قد يعالج :

١ ـ كاستخدامات كما هو الحال بالنسبة لمصروفات الصيانة والتلغراف والبريد والدمغة ٠

٢ ـ كتسوية للموارد ، كما هو الحال بالنسبة للمنصرف مقابل نقل المبيعات ٠

٣ ـ كسداد لالتزامات مثبتة في الدفاتر ، كما هو الحال بالنسبة للمنصرف سدادا للاحكام القضائية والاجور المستحقة السابق ارتجالها للخزينة ٠

٤ ـ كاصل ، كما هو الحال بالنسبة للمنصرف كسلف للعاملين ٠

ويلاحظ ان قيد استحقاق المنصرف من السلفة يتعلق فقط بالمبالغ التى يتم تكييفها محاسبيا كاستخدامات أو تسوية لموارده ٠

التمرين الاول

تخصص شركة قطاع عام سلفة مستديمة قدرها ٤٠٠ جنيه للانفاق على بنود معينة وطبقا للائحة معينة ، وفى نهاية شهر معين كان المنصرف من هذه السلفة كما يلى (المبالغ بالجنيهات) :

٥٠ قطع غيار من شركات قطاع خاص للاستخدام مباشرة ـ ٢٠ فواتير استهلاك مياه ـ ٦٠ مصروفات صيانة وسائل نقل بواسطة شركات قطاع خاص ـ ٤٠ اشتراك التليفون ـ ٢٠ تلغراف ـ ٥٠ طوابع بريد ـ ٣٠ طوابع دمغة ـ ٩٠ أحكام قضائية سبق استقطاعها من الاجور النقدية ٠

والمطلوب ما يلزم من قيود لتسوية هذه السلفة ، علما بانه قد تم استعاضة المنصرف منها بشيك ٠

التمرين الثانى

تخصص شركة قطاع عام سلفة مستديمة قدرها ١٠٠٠ جنيه للانفاق على بنود معينة ، وفى نهاية شهر معين كان المنصرف من هذه السلفة كما يلى (المبالغ بالجنيهات) :

٢٠ أدوات كتابية من شركة قطاع خاص للاستخدام مباشرة ـ ٥٠ مصروفات صيانة سيارات بواسطة شركة قطاع خاص ـ ٦٠ علاقات عامة واستقبال ـ ٧٠ بدلات انتقال ـ ٤٠ اشتراك التليفون والمكالمات الزائدة ـ ٢٠ تلغراف ـ ٥٠ بريد ـ ٤٠ دمغة ـ ١٢٠ تكاليف تجديد رخص سيارات ويشمل ذلك ١٠٠ ضريبة و ٢٠ تأمين اجبارى ـ ٥٠ ايجار جراجات ـ ٢٠ تبرعات ـ ٩٠ تأجير سيارات من شركات قطاع خاص لنقل مبيعات الانتاج التام ـ ٨٠ تعويض اصابة عمل بالنيابة عن الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ـ ٩٠ صافى اجور عاملين عن الشهر الماضى والذى سبق ارتجاعه لخزينة الشركة ـ ٧٠ سلف للعاملين ٠

والمطلوب ما يلزم من قيود لتسوية هذه السلفة ، علما بانه قد تم استعاضة المنصرف منها بشيك ٠



المجموعة الثالثة عشرة

هذه المجموعة خاصة باعداد حساب العمليات الجارية واستخراج نتيجة العام بتصوير كل من المرحلة الأولى والثانية لهذا الحساب ، وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (٣١٨) الى صفحة (٣٢٩) .

ويلاحظ ان تمارين هذه المجموعة تتطلب كل من قيود التسوية وقائمة تسوية حسابات النتيجة (استخدامات وموارد) كتمهيد لتصوير حساب العمليات الجارية ٠

وقد روعى فى التمارين تنوعها من حيث طبيعة التسويات أو نتيجة العام (فائض قابل للتوزيع أو عجز جارى) ٠

التمرين الاول

استخرجت الأرصدة الآتية من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

أرصدة مدينة : ٥٠٠٠٠ أجور نقدية ـ ٥٥٠٠ مزايا عينية ـ ١١٥٠٠ تأمينات اجتماعية ـ ٩٠٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١٥٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٩٠٠ ضرائب أخرى ـ ٩٠٠٠ اهلاك ـ ٦٥٠ ايجارات فعلية ـ ٨٣٠ فوائد محلية ـ ٥٠٠ خسائر رأسمالية ـ ١٢٠ ديون معدومة ـ ١٠٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ـ ١٨٠ ضرائب دخلية ٠

أرصدة دائنة : ٢١٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ١٥٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ـ ٢٠٠٠ ايرادات تشغيل للغير ـ ٩٠٠ ايرادات اوراق مالية ـ ٣٠٠ فوائد دائنة ـ ٢٠٠ ايرادات متنوعة ٠

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تبين ما يلى :

١ ـ تقوم الشركة بتقديم بعض المزايا العينية للعاملين بها بالمجان ، ويتم تسوية تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية شهريا ، وبلغت تكاليف هذه المراكز خلال الشهر الأخير ٥٢٥ جنيه (١٥٠ أجور نقدية ـ ٣٠ مزايا عينية ـ ٣٥ تأمينات اجتماعية ـ ٢٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٧٠ مستلزمات خدمية ـ ٥٠ اهلاك) ٠

٢ ـ تبلغ اهلاكات الفترة الاخيرة ٣٠٠٠ جنيه منها ١٠٠ جنيه خاصة بأصول تم اهلاكها دفتريا ٠

٣ـ تبلغ الرسوم الجمركية المستحقة عن المستلزمات السلعية المستوردة خلال العام ٨٢٠٠ جنيه والرسوم الجمركية عن المخزون منها أول العام وآخره ٨٠٠ جنيه و ١٠٠٠ جنيه على التوالى ٠

٤ ـ تبين من فحص الحسابات وجود مستحقات كما يلى : ١٠٠ ايجار وسائل نقل ـ ٧٠ فوائد مستحقة للبنك عن السحب على المكشوف ٠

٥ ـ بفحص الحسابات الشخصية المدينة تبين أن الديون المشكوك فى تحصيلها تبلغ ٤٠٠ جنيه ٠

٦ ـ يبلغ فرق الايجار المحسوب ٦٠٠ جنيه ويبلغ فرق الفوائد المحسوبة ١٥٠٠ جنيه ٠

٧ ـ كانت البيانات المتعلقة بمخزون الانتاج التام كما يلى : تكلفة مخزون الانتاج التام أول السنة ١٠٠٠٠ جنيه (وقيمته على أساس أسعار البيع ١٣٠٠٠ جنيه) وتكلفة مخزون الانتاج التام آخر السنة ٩٠٠٠ جنيه (وقيمته بأسعار البيع ١١٧٠٠ جنيه) ٠ وبمطابقة قوائم جرد هذا المخزون على بطاقات حركة المنتجات بالمخازن تبين وجود عجز غير طبيعى فى منتج معين تكلفته ٣٠٠ جنيه ، ونظرا لعدم تحديد المسئول قررت السلطة الادارية المختصة أن تتحمل الشركة هذا العجز ٠

وبفرض أن الضريبة على أرباح العام طبقا لاقرار الشركة الضريبى ٣١٥٠ جنيه ، فالمطلوب :

١ ـ قيود التسوية اللازمة (قيود قفل الاستخدامات والموارد غير مطلوبة) ، وقائمة تسوية حسابات النتيجة ٠

٢ ـ حساب العمليات الجارية (المرحلتين الأولى والثانية) ٠

التمرين الثانى

فيما يلى أرصدة بعض الحسابات المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

أرصدة مدينة : ٣٢٠٠٠ أجور نقدية ـ ٢٠٠٠ مزايا عينية ـ ١٣٠٠٠ تأمينات اجتماعية ـ ٨١٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٧٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٧٠٠ ضرائب اخرى ـ ٩٠٠٠ اهلاك ـ ٦٠٠ ايجارات فعلية ـ ٩٠٠ فوائد محلية ـ ٤٠٠ خسائر رأسمالية ـ ٢٥٠ ديون معدومة ـ ٢٠٠ ضرائب دخلية ·

أرصدة دائنة : ١٩٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ١٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ـ ١٢٠٠ ايرادات تشغيل للغير ـ ٨٠٠ ايرادات أوراق مالية ـ ٢٠٠ فوائد دائنة ـ ٣٠٠ ايرادات متنوعة ·

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تبين ما يلى :

١ ـ تبلغ اهلاكات الفترة الأخيرة ٢٩٠٠ جنيه منها ١٠٠ جنيه تخص اصول تم اهلاكها دفتريا ·

٢ ـ لم تقيد بالدفاتر مشغولات داخلية تامة تتمثل فى اثاث ومعدات مكاتب تكلفتها ٢٠٠ جنيه وقطع غيار تكلفتها ١٠٠ جنيه أودعت بالمخازن ·

٣ ـ تبلغ رسوم الانتاج على المستلزمات السلعية المشتراه خلال العام ٥٠٠٠ جنيه ورسوم الانتاج عن المخزون منها اول العام وآخره ٥٠٠ جنيه و ٦٠٠ جنيه على التوالى ·

٤ ـ بفحص الحسابات الشخصية المدينة تقرر اعدام دين قدره ١٥٠ جنيه على أحد عملاء القطاع الخاص أعمال ، كما تبين أن الديون المشكوك فى تحصيلها ٤٠٠ جنيه ·

٥ ـ بفحص حساب المستلزمات الخدمية تبين أن رصيدها يتضمن ٤٠٠ جنيه تكاليف نقل مبيعات الانتاج التام ·

٦ ـ يبلغ فرق الايجار المحسوب ١٠٠٠ جنيه وفرق الفوائد المحسوبة ٧٠٠٠ جنيه ·

٧ ـ تبلغ المستحقات كما يلى : ٢٠٠ جنيه ايجار وسائل نقل ـ ١٠٠ جنيه ايجار جراجات ـ ٤٠٠ جنيه ايرادات تشغيل للغير ·

٨ ـ تبلغ تكلفة مخزون الانتاج التام ٨٠٠٠ جنيه وقيمته بأسعار البيع ١١٢٠٠ جنيه ، علما بأن تكلفة المخزون أول السنة ١٠٠٠٠ جنيه وقيمته بأسعار البيع ١٣٨٠٠ جنيه ·

ويمطابقة نتائج جرد المخزون فى نهاية السنة على بطاقات حركة المنتجات بالمخازن تبين وجود عجز غير طبيعى فى بعض المنتجات تكلفته ٥٠٠ جنيه ، وأسفر الفحص عن مسئولية أمين المخزن عن هذا العجز · وبفحص مفردات قوائم جرد هذا المخزون تبين أنها تتضمن منتجات تكلفتها ١٠٠٠ جنيه وقيمتها البيعيه ٦٠٠ جنيه ، علما بأن رصيد مخصص هبوط أسعار الانتاج التام بالدفاتر ٢٠٠ جنيه ·

٩ ـ تبلغ تكلفة مخزون الانتاج غير التام ١٠٠٠ جنيه ، علما بأن تكلفة المخزون اول السنة ٨٠٠ جنيه ·

والمطلوب :

١ ـ قيود التسوية اللازمة وقائمة تسوية حسابات النتيجة ٠

٢ ـ حساب العمليات الجارية (المرحلتين الأولى والثانية) ٠

التمرين الثالث

استخرجت الأرصدة الآتية من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

١٨٦٠٠ مخزون انتاج تام (١٩٦٠٠ قيمة المخزون بأسعار البيع) ـ ٣٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ٧٠٠ مخصصات أخرى (مخصص هبوط أسعار الانتاج التام) ـ ١٠٠٠٠ أجور نقدية ـ ٢٨٠٠ مزايا عينية ـ ٥٠٠٠ تأمينات اجتماعية ـ ٣٥٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٧٧٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٨٠٠ ضرائب اخرى ـ ٩٩٠٠ اهلاك ـ ٥٣٠ ايجارات فعلية ـ ٨٠٠ فوائد محلية ـ ٥٠٠ تعويضات وغرامات ـ ٧٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ـ ١٥٠ ضرائب عقارية ـ ٢٠٠ ضرائب دخلية ـ ١٠١٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٢٧٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ـ ٣٠٠ خدمات مباعة ـ ٢٠٠ مخلفات انتاج ـ ١٥٠٠ اعانات انتاج ـ ١٢٠٠ ايرادات اوراق مالية ـ ٢٠٠ ايجارات دائنة ـ ٣٠٠ ايرادات سنوات سابقة ـ ٢٠٠ ايرادات متنوعة ٠

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تبين ما يلى :

١ ـ تبلغ فروق مكافاة ترك الخدمة ٤٠٠ جنيه ٠

٢ ـ يبلغ الاهلاك الخاص بالفترة الأخيرة ٣٠٠٠ جنيه منه ٣٠٠ جنيه خاص باصول تم اهلاكها دفتريا ، وبفحص الاهلاكات المثبتة فى الدفاتر فى الفترات السابقة تبين أنها تشمل ١٨٠٠ جنيه خاصة باصول تم اهلاكها دفتريا قيدت لحساب مخصص الاهلاك وحسب هذا المبلغ على أساس معدلات الاهلاك الواردة بملحق النظام المحاسبى ٠

٣ ـ بفحص الحسابات الشخصية المدينة تبين ما يلى :

أ) رصيد احدى المصالح الحكومية ٦٠ جنيه يمثل مبالغ سبق أن خصمتها هذه المصلحة عند المنبع مقابل رسوم الدمغة ولم يتم تسويتها عند السداد ٠

ب) رصيد احدى شركات القطاع العام ٧٠ جنيه يمثل خصومات ممنوحة لها ولم يتم تسوية ذلك عند السداد ٠

جـ) تقرر اعدام ٤٠٠ جنيه مستحقة على احد عملاء القطاع الخاص أعمال ٠

د) تبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٥٠٠ جنيه ٠

٤ ـ يبلغ فرق الايجار المحسوب ٨٠٠ جنيه وفرق الفوائد المحسوبة ٣٤٠٠ جنيه ٠

٥ ـ باعت الشركة فى ٦/٢٩ انتاج بمبلغ ١٤٠٠ جنيه ، وقيد هذا المبلغ بالكامل لحساب صافى مبيعات مع انه يتضمن مبلغ ٢٠٠ جنيه رسوم انتاج ٠

٦ ـ تبين من قوائم جرد المخزون ما يلى :

أ) تكلفة مخزون الانتاج التام ١٢٤٠٠ جنيه وقيمته باسعار البيع ١٤٠٠٠ جنيه وبفحص مكونات قوائم جرد هذا المخزون تبين أنها تتضمن أصناف تكلفتها ٢٠٠٠ جنيه وقيمتها البيعية ١٥٠٠ جنيه ٠

ب) هناك فاقد طبيعى فى مخزن الخامات تكلفته ٢٠٠ جنيه ٠

٧ ـ علاوة على ما سبق تبين من فحص حسابات النتيجة ما يلى :

أ) هناك ايرادات اوراق مالية مستحقة قيمتها الاجمالية ٦٠٠ جنيه وقيمتها بعد خصم الضريبة ٥٠٠ جنيه ٠

ب) استأجرت الشركة من بداية السنة المالية مخزن ايجاره الشهرى ٣٠ جنيه وجراج ايجاره الشهرى ٢٠ جنيها ٠

جـ) استأجرت الشركة احدى السيارات لنقل العاملين من اماكن التجمع ابتداء من ١/٥/١٩٨١ بايجار شهرى ١٠٠ جنيه يدفع مقدما كل ثلاث شهور ، وقد دفعت الشركة ايجار الثلاثة أشهر الأولى فى ذلك التاريخ وقيد المبلغ على الاستخدامات ٠

د) هناك ضرائب عقارية مستحقة قيمتها ٥٠ جنيه ٠

والمطلوب :

١ ـ قيود التسوية اللازمة وقائمة تسوية حسابات النتيجة ٠

٢ ـ حساب العمليات الجارية ٠

التمرين الرابع

فيما يلى بعض الارصدة المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ ٣٠/٦/١٩٨١ (المبالغ بالجنيهات) :

ارصدة مدينة : ٥٠٠٠ مخزون انتاج تام (قيمته باسعار البيع ٦٠٠٠) ـ ١٥٠٠٠ أجور نقدية ـ ٦٠٠ مزايا عينية ـ ٣٠٠٠ تأمينات اجتماعية ـ ١٩٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٤٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٣٠٠ ضرائب اخرى ـ ٣٠٠٠ اهلاك ـ ٣٠٠ ايجارات فعلية ـ ٨٠٠ فوائد محلية ـ ١٩٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ـ ٢٠٠ ضرائب عقارية

ارصدة دائنة : ٦٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ١٦٠٠ مخصصات اخرى (مخصص صيانة) ـ ٤٨٢٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٢٠٠ ايرادات اوراق مالية ـ ٤٠٠ ايرادات متنوعة ٠

فاذا علمت :

١ ـ تكلفة مخزون الانتاج التام ٣٠٠٠ جنيه وقيمته باسعار البيع ٣٦٠٠ جنيه ٠

٢ ـ التكاليف الفعلية لمركز الصيانة ١٧٠٠ جنيه (٨٠٠ اجور نقدية ـ ٢٠٠ تامينات اجتماعية ـ ٤٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٢٠٠ مستلزمات خدمية ـ ١٠٠ اهلاك) ٠

٣ ـ اهلاك الفترة الأخيرة ١٠٠٠ جنيه ، وفرق الايجار المحسوب ٢٠٠ جنيه ، وفرق الفوائد المحسوبة ٩٠٠ جنيه ، والديون المشكوك فى تحصيلها ٨٠٠ جنيه ٠

٤ ـ بمراجعة حساب صافى مبيعات انتاج تام تبين ان فاتورة بتاريخ ١٩٨١/٦/٢٨ وقيمتها ٢٠٠٠ جنيه قيدت بالكامل لهذا الحساب مع ان هذا المبلغ يتضمن ٣٠٠ جنيه حصيلة خزانة ٠

فالمطلوب :

١ ـ قيود التسوية ٠

٢ ـ قائمة تسوية حسابات الاستخدامات والموارد ٠

٣ ـ حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ ٠

التمرين الخامس

فيما يلى بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام التجارية بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

ارصدة مدينة : ٩٥٠٠ أجور نقدية ـ ٦٠٠ مزايا عينية ـ ١٥٠٠ تامينات اجتماعية ـ ٢٥٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١٨٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٨٠٠٠٠ مشتريات بغرض البيع ـ ٤٠٠ ضرائب أخرى ـ ٣٠٠٠ اهلاك ـ ٥٠٠ ايجارات فعلية ـ ٨٠٠ فوائد محلية ـ ١٠٠ ديون معدومة ـ ٢٠٠ ضرائب عقارية ٠

ارصدة دائنة : ٣٠٠٠ خدمات مباعة ـ ١١٠٠٠٠ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع ـ ٨٠٠ ايرادات أوراق مالية ـ ١٢٠٠ ايرادات متنوعة ٠

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تبين ما يلى :

١ ـ تكلفة مخزون البضائع ١٢٠٠٠ جنيه وقيمته بأسعار البيع ١٦٠٠٠ جنيه ، علما بأن تكلفة المخزون أول السنة كانت ٨٠٠٠ جنيه وقيمته باسعار البيع ١١٠٠٠ جنيه ٠

وبفحص مكونات قوائم جرد المخزون آخر السنة تبين ان هناك بضائع تكلفتها ٣٠٠٠ جنيه وقيمتها البيعية ٢٥٠٠ جنيه ، علما بأن رصيد مخصص هبوط أسعار البضائع فى الدفاتر ٢٠٠ جنيه ٠

٢ ـ اهلاكات الفترة الأخيرة ١٠٠٠ جنيه ، ويتضمن ذلك ١٠٠ جنيه اهلاك اصول تم اهلاكها دفتريا ٠

٣ ـ فرق الايجار المحسوب ٤٠٠ جنيه ، وفرق الفوائد المحسوبة ٢٠٠٠ جنيه .

٤ ـ لم تثبت بالدفاتر الهدايا والعينات المقدمة لعملاء الشركة فى أواخر الشهر الأخير والتى تبلغ قيمتهـا ٢٠٠ جنيه ، كما لم يثبت بالدفاتر القيمة التقديرية لنقل مبيعات البضائع بواسطة سيارات الشركة وقيمتها ٧٠٠ جنيه .

٥ ـ الديون المشكوك فى تحصيلها ١٥٠٠٠ جنيه ، علما بان رصيد مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بالدفاتر ١٧٠٠ جنيه .

٦ ـ المستحقات على الشركة كما يلى : ٢٠٠ جنيه اعلان مستـحق لاتحاد الاذاعة والتليفزيون ـ ١٠٠ جنيه ايجار مخازن ـ ٣٠٠ جنيه ايجار سيارات من شركة قطاع خاص مستخدمة لنقل العاملين بالشركة من مراكز التجمع .

والمطـلوب :

١ ـ قيود التسوية اللازمة .

٢ ـ قائمة تسوية حسابات النتيجة .

٣ ـ حساب العمليات الجارية (المرحلة الأولى والثانية فقط) .

التمـــرين السادس

فيما يلى بعض الأرصـدة المسـتخرجة من دفاتـر شركة قطـاع عام بتاريخ ١٩٨٢/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

أرصـدة مدينـة : ١٨٠٠٠ مخزون انتاج تام ـ ٣٠٠٠٠ أجور نقدية ـ ٢٥٠٠ مزايا عينية ـ ٤٠٠٠ تأمينات اجتماعية ـ ٣٧٠٠٠ مسـتلزمات سـلعية ـ ٨٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٧٠٠ ضرائب اخرى ـ ٩٦٠٠ اهلاك ـ ٦٠٠ ايجارات فعلية ـ ٨٠٠ فوائد محلية ـ ٧٠٠ مخصصات بخـلاف مخصصات الاهلاك ـ ٢٠٠ ضرائب عقارية ـ ٥٠٠ ضرائب دخلية .

أرصـدة دائنـة : ٦٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ١١٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٣٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ـ ٥٠٠ مخلفات انتاج ـ ١٠٠ ايرادات أوراق مالية ـ ٢٠٠ فوائد دائنة ـ ٥٠٠ ايرادات متنوعة .

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تبين ما يلى :

١ ـ الاهلاك الخاص بالفترة الربع سنوية الأخيرة ٣٠٠٠ جنيه ويتضمن ذلك ٤٠٠ جنيه خاصة بأصول تم اهلاكها دفتريا ، وبفحص الاهلاكات المثبتة فى الفترات الثلاث السابقة تبين انها تشمل ١٢٠٠ جنيه خاصة بأصول تم اهلاكها دفتريا قيـدت لحساب مخصص الاهلاك وحسب هذا المبلغ على اساس معـدلات الاهلاك الواردة بملحق النظام المحاسبى الموحد .

٢ ــ بفحص الحسابات الشخصية المدينة تبين ما يلى : (أ) رصيد عميل قطاع عام خدمات (مصلحة حكومية) ٥٠ جنيه يمثل مبالغ سبق أن خصمتها المصلحة عند المنبع مقابل رسوم الدمغة ولم يتم تسوينها فى حينها . (ب) رصيد عميل (قطاع عام اعمال) ١٠٠ جنيه يمثل خصومات نقدية ممنوحة له ولم يتم تسويتها فى حينها . (جـ) رصيد عميل (قطاع خاص اعمال) ٤٠٠ جنيه انقطع الأمل فى تحصيله وتقرر اعدامه . (د) الديون المشكوك فى تحصيلها ٥٠٠ جنيه .

٣ ــ استاجرت الشركة احدى السيارات لنقل العاملين من أماكن التجمع ابتداء من ١٩٨٢/٦/١ بايجار شهرى ٣٠٠ جنيه يدفع مقدما كل ثلاثة شهور ، وقيد المدفوع فى ذلك التاريخ على الاستخدامات .

٤ ــ فرق الايجار المحسوب ٩٠٠ جنيه ، وفرق الفوائد المحسوبة ٣٥٠٠ جنيه .

٥ ــ يتضمن حساب صافى مبيعات انتاج تام مبلغ ٨٠٠٠ جنيه دفعة مقدمة من عميل تحت ذمة بيع منتجات لم تسلم له بعد .

٦ ــ تتضمن قوائم جرد مخزون الانتاج التام البيانات الآتية :

بيـــان	جرد ٨١/٦/٣٠		جرد ٨٢/٦/٣٠	
	بالتكلفة	بسعر البيع	بالتكلفة	بسعر البيع
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
منتج (أ)	٦٠٠٠	٦٣٠٠	٥٨٠٠	٦٦٧٠
منتج (ب)	١٢٠٠٠	١٢٦٠٠	١١٧٠٠	١٢٨٧٠
	١٨٠٠٠	١٨٩٠٠	١٧٥٠٠	١٩٥٤٠

والمطلــوب :

١ ــ قيود التسوية اللازمة .

٢ ــ حساب العمليات الجارية (المرحلة الثالثة غير مطلوبة) .



المجموعة الرابعة عشرة

هذه المجموعة خاصة ببيان اثر معلومات معينة على كل من حساب العمليات الجارية والميزانية ، على ان يسبق ذلك قيود التسوية واعداد قوائم تسوية جزئية بقدر المعلومات المعطاة ، وحيث ان هذه المعلومات غير كافية لتحديد نتيجة العام وتصوير ميزانية كاملة يلاحظ عدم تجميع قوائم التسوية أو حساب العمليات الجارية أو الميزانية ٠

التمرين الاول

فيما يلى بعض أرصدة حسابات الاصول والخصوم والاستخدامات والموارد المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/١٠ (المبالغ بالجنيهات) :

اصول : ١٥٠٠٠ مخزن الخامات ـ ٨٠٠٠ مخزون انتاج تام (قيمة المخزون اسعار البيع ١١٥٠٠) ـ ١٢٠٠٠ عملاء ـ ٧٠٠ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ٢٠٠ ارصدة مدينة أخرى ٠

خصوم : ١٧٠٠٠ مخصص اهلاك ـ ٥٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ٥٠٠ مخصصات أخرى (مخصص هبوط اسعار الانتاج التام) ـ ١٦٠٠ مخصصات اخرى (مخصص صيانة) ـ ٩٠٠٠ موردون ـ ٩٠٠ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ٠

استخدامات : ٢٠٠٠٠ أجور نقدية ـ ٢٠٠٠ مزايا عينية ـ ٥٠٠٠ تأمينات اجتماعية ـ ١٧٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٢٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٩٠٠ ضرائب أخرى ـ ٩٠٠٠ اهلاك ـ ٦٠٠ ايجارات فعلية ـ ٢٥٠٠ مخصصات بخلاف م٠ الاهلاك٠

موارد : ١٠٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٨٠٠ خدمات مباعة ـ ٥٠٠ مو[illegible] ـ ٢٠٠ ايرادات سنوات سابقة ـ ٨٠٠ ايرادات متنوعة ٠

وفيما يلى بعض المعلومات التى تجمعت فى ذلك التاريخ بغرض تسوية الحسابات [illegible] لاعداد الحسابات والقوائم الختامية :

١ ـ يبلغ اهلاك الفترة الاخيرة ٢٩٠٠ جنيه ٠

٢ ـ بفحص دفاتر العملاء تبين أن هناك ديون معدومة على بعض عملاء القطاع الخاص اعمال قيمتها ٦٠٠ جنيه ، وتبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٧٠٠ جنيه ٠

٣ ـ تبين من اخطارات ادارة التكاليف ان التكلفة الفعلية لمركز الصيانة ١٨٠٠ جنيه (٩٠٠ اجور نقدية ـ ٢٠ مزايا عينية ـ ١٨٠ تامينات اجتماعية ـ ٤٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٢٠٠ مستلزمات خدمية ـ ١٠٠ اهلاك) ٠

٤ ـ كانت المقدمات والمستحقات كالآتى : ٧٠ جنيه ضرائب مقدمة عن السيارات ـ ٢٠٠ ايجارات مخازن مستحقة ـ ١٠٠ فوائد مستحقة عن الاقراض للغير ٠

٥ ـ هناك عجز فى مخزن الخامات يبلغ ٢٠٠ جنيه ، وهذا العجز يدخل ضمن المعدلات العادية ٠

٦ ـ يبلغ تكلفة مخزون الانتاج التام ٦٠٠٠ جنيه وقيمته على أساس أسعار البيع ٩٠٠٠ جنيه ٠

٧ ـ لم تقيد القيمة التقديرية لنقل مبيعات الانتاج التام بواسطة سيارات الشركة وقدرها ٢٠٠ جنيه ٠

٨ ـ بفحص حسابات الموردين تبين انها تشتمل على ٤٠٠ جنيه تمثل خصومات ممنوحة من الموردين ، ولم يقيد ذلك فى حينه ٠

والمطلوب (فى حدود المعلومات السابقة) :

١ ـ قيود التسوية ٠

٢ ـ قائمة تسوية الحسابات ٠

٣ ـ بيان اثر هذه المعلومات على كل من حساب العمليات الجارية والميزانية ٠

التمرين الثانى

فيما يلى بعض الارصدة المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) .

أرصدة مدينة : ٨٠٠٠ مخزون انتاج تام (٨٨٠٠ قيمة المخزون باسعار البيع) ـ ١٠٠٠٠ عملاء ـ ٥٠٠ ارصدة مدينة اخرى ـ ١٤٠٠ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ٥٠٠٠٠ أجور نقدية ـ ٣٠٠٠ مزايا عينية ـ ١١٠٠٠ تامينات اجتماعية ـ ٧٠٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٩٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ١٢٠٠٠ اهلاك ـ ١٥٠٠ فوائد محلية ـ ٦٢٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ٠

ارصدة دائنة : ٩٠٠٠٠ مخصص اهلاك ـ ٦٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ٥٨٠٠ مخصصات أخرى (مخصص صيانة) ـ ١٩٠٠٠ بنك سحب على المكشوف ـ ٧٦٠٠ موردون ـ ٦٠٠ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ١٩٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٣٠٠ فوائد دائنة ٠

وفيما يلى المعلومات التى تجمعت فى ذلك التاريخ :

١ ـ المستحقات كما يلى : ٢٠٠ جنيه فاتورة ملابس توحيد الزى مستحقة لاحدى شركات القطاع العام ـ ١٠٠ جنيه فوائد عن الاقراض للغير ٠

٢ ـ تتضمن الاهلاكات المثبتة ٨٠٠ جنيه اهلاك اصول مشتراه قديمة علما بان هذا الاهلاك حسب بالمعدلات الواردة بملحق النظام المحاسبى ٠

٣ ـ بفحص حسابات العملاء تقرر اعدام دين مستحق على شركة قطاع خاص وقدره ٥٠٠ جنيه وتبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٨٠٠ جنيه ٠

٤ ـ التكلفة الفعلية لمركز الصيانة ٥٤٠٠ جنيه (١٧٠٠ اجور نقدية ـ ٦٠ مزايا عينية ـ ٢٤٠ تامينات اجتماعية ـ ٢٣٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٩٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٢٠٠ اهلاك) ٠

٥ ـ تبين من كشف الحساب الوارد من البنك أن عمولة ومصروفات البنك الدورية وقدرها ٥٠ جنيه لم تثبت فى الدفاتر ، كذلك لم يثبت فى الدفاتر فوائد السحب على المكشوف وقدرها ٢٠٠ جنيه ٠

٦ ـ تكلفة مخزون الانتاج التام ٧٥٠٠ جنيه وقيمته بأسعار البيع ٩٠٠٠ جنيه٠ وبمطابقة قوائم جرد هذا المخزون على بطاقات حركة المنتجات بالمخازن تبين وجود عجز غير طبيعى فى منتج معين تكلفته ١٠٠ جنيه ، واسفر الفحص عن مسئولية أمين المخزن عن هذا العجز ٠

والمطلوب : (فى حدود المعلومات السابقة) :

١ ـ قيود التسوية ٠
٢ ـ قائمة تسوية الحسابات ٠
٣ ـ بيان اثر هذه المعلومات على كل من حساب العمليات الجارية والميزانية٠
٤ ـ تصوير حساب مخصص الصيانة كما يظهر خلال السنة المالية علما بأن رصيده فى ١٩٨٠/٧/١ مبلغ ٢٠٠ جنيه ٠

التمرين الثالث

شركة قطاع عام تنتج منتجين «أ» و «ب» ، وفيما يلى بعض البيانات المستخرجة من دفاتر وقوائم الشركة :

أولا : بيانات من قوائم الجرد (المبالغ بالجنيهات) :

المنتجات	جرد ١٩٧٧/١٢/٣١		جرد ١٩٧٨/١٢/٣١	
	بالتكلفة	باسعار البيع	بالتكلفة	باسعار البيع
منتج (أ)	٢٠٠٠٠	٢١٠٠٠	١٩٨٠٠	٢١٧٨٠
منتج (ب)	١٢٠٠٠	١٠٨٠٠	٨٠٠٠	٧٢٠٠
اجمالى	٣٢٠٠٠	٣١٨٠٠	٢٧٨٠٠	٢٨٩٨٠

ثانيا : أرصدة مستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ١٩٧٨/١٢/٣١ (المبالغ بالجنيهات) :

ارصدة مدينة : ٣٢٠٠٠ مخزون انتاج تام ـ ١٥٦٠٠ عمـلاء ـ ٢٠٠٠ فوائد محلية ـ ٩٧٠٠ اهلاك ـ ٢٥٠٠ مخصصات بخلاف م. الاهلاك ٠

ارصدة دائنة : ٢١٠٠٠ مخصص اهلاك ـ ٥٠٠ مخصص د. م. فى تحصيلها ـ ١٢٠٠ مخصصات اخرى (مخصص هبوط اسعار الانتاج التام) ـ ٢٩٧٠٠ بنك سحب على الكشوف ـ ٣٠٠٠ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ١٢٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٣٠٠ ايرادات سنوات سابقة ٠

فاذا علمت :

١ ـ فوائد السحب على المكشوف عن الشهر الاخير وقدرها ٣٠٠ جنيه لم تثبت بالدفاتر ٠

٢ ـ فرق الايجار المحسوب ٩٠٠ جنيه وفرق الفوائد المحسوبة ٣٦٠٠ جنيه ٠

٣ ـ أعدم دين على شركة قطاع خاص قدره ٦٠٠ جنيه ، والديون المشكوك فى تحصيلها ٧٠٠ جنيه ٠

٤ ـ اهلاك الفترة الاخيرة ٣٢٠٠ جنيه ، وبفحص اهلاك الفترة السابقة تبين انها تتضمن ٢٠٠ جنيه اهلاك سيارات لم تستخدم اطلاقا فى تلك الفترة ، علما بأن هذا الاهلاك حسب بالمعدلات الواردة بملحق النظام المحاسبى ٠

فالمطـــلوب (فى حدود المعلومات السابقة) :

١ ـ قيـــود التسوية ٠

٢ ـ قائمـــة تسـوية الحســابات ٠

٣ ـ بيان اثر هذه المعلومات على كل من حساب العمليات الجارية والميزانية٠

التمرين الرابع

فيما يلى بعض الارصدة المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

١٩٠٠٠ مخزن الخامات ـ ١٦٠٠٠ مخزون انتاج تام (١٧٦٠٠ قيمة المخزون باسعار البيع) ـ ٢٥٠٠٠ عملاء ـ ٢٠٠٠ ارصدة مدينة اخرى ـ ٤٠٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٧٤٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٣٢٠٠٠ اهلاك ـ ٥٠٠ خســائر راســمالية ـ ٣٠٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ـ ١٨٠٠٠٠ مخصص اهلاك ـ ٨٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ٥٠٠ مخصصات اخرى (مخصص هبوط اسعار الانتاج التام) ـ ٢٩٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ٠

وفيما يلى بعض المعلومات التى تجمعت فى ذلك التاريخ :

١ ـ تستأجر الشركة سـيارات لنقل العاملين من مراكز التجمع ابتداء من ١٩٧٥/٣/١ بايجار شهرى ٤٠٠ جنيه يدفع مقدما كل ستة شـهور ولا يزال عقـد ايجار هذه السيارات ساريا ومنفذا حتى الآن ٠

٢ ـ اهلاك الفترة الاخيرة ١٠٠٠٠ جنيه ، وبفحص الاهلاكات المثبتة فى الفترات الثلاث السابقة تبين أنها تتضمن اهلاك وسائل نقل وانتقال تكلفتها ٨٠٠٠ جنيه بمعدل ٢٥٪ سنويا مع ان المعدل الوارد بملحق النظام المحاسبى ٢٠٪ سنويا ٠

٣ ـ بفحص حسابات العملاء تقرر اعدام دين مستحق على شركة قطاع خاص وقدره ٦٠٠ جنيه ، كما تبين ان الديون المشكوك فى تحصيلها تبلغ ٩٠٠ جنيه٠

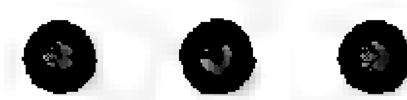
٤ ـ هناك عجز فى مخزن الخامات تكلفته ٤٠٠ جنيه ، وبالفحص تبين ان ما تكلفته ١٠٠ جنيه فقط من هذا العجز فى حدود المعدلات المسموح بها ، وقررت الشركة ان تتحمل باقى العجز نظرا لعدم تحديد المسئولية عن هذا العجز ٠

٥ ـ تكلفة مخزون الانتاج التام ١٥٠٠٠ جنيه وقيمته بأسعار البيع ١٨٠٠٠ جنيه ، وبمطابقة قوائم جرد هذا المخزون على بطاقات حركة الاصناف تبين وجود عجز تكلفته ١٨٠ جنيه ، وبالفحص تبين أن ما تكلفته ٣٠ جنيه فقط من هذا العجز فى حدود المعدلات المسموح بها ، واعتبر أمين المخزن مسئولا عن باقى العجز ٠

والمطلوب : (فى حدود المعلومات السابقة) :

١ ـ قيود التسوية اللازمة وقائمة تسوية الحسابات (مبوبة بحسب الاصول والاستخدامات والخصوم والموارد) ٠

٢ ـ بيان أثر هذه المعلومات على كل من حساب العمليات الجارية والميزانية٠



المجموعة الخامسة عشرة

هذه المجموعة خاصة بتوزيع الفائض واعداد حساب العمليات الجارية (المرحلة الثالثة) ، وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (٣٣٠) الى صفحة (٣٣٥) . والتمرين الأخير فى هذه المجموعة يعالج ربط نتيجة العام (الفائض القابل للتوزيع) بالميزانية مع تصويرها طبقا للنموذج الوارد بالكتاب من صفحة (٣٥٠) الى صفحة (٣٥٥) .

التمرين الاول

راس مال احدى شركات القطاع العام ٢٠٠٠٠٠ جنيه ، وفى ختام سنة مالية معينة كان الفائض القابل للتوزيع ٤٠٥٠٠ جنيه (ويتضمن ذلك ٥٠٠ جنيه أرباح رأسمالية) ٠ فاذا علمت انه تقرر تكوين احتياطى تمويل المشروعات الاستثمارية بمبلغ ٩٦٠٠ جنيه ، فالمطلوب :

١ ـ قائمة توزيع الفائض ٠

٢ ـ قيود اثبات توزيع الفائض (قبل اعداد الميزانية) ٠

٣ ـ حساب العمليات الجارية (المرحلة الثالثة) ٠

التمرين الثانى (١)

رأس مال احدى شركات القطاع العام ٢٠٠٠٠٠ جنيه ، وفى ختام سنه مالية معينة كان الفائض القابل للتوزيع ١٠٥٠٠ جنيه (ويتضمن ذلك ٥٠٠ جنيه أرباح رأسمالية) ،

والمطلوب :

١ ـ قائمة توزيع الفائض ·
٢ ـ قيود اثبات توزيع الفائض (قبل اعداد الميزانية) ·
٣ ـ حساب العمليات الجارية (المرحلة الثالثة) ·

التمرين الثالث

فيما يلى الارصدة المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام فى ١٩٨١/٦/٣٠ وذلك بعد استخراج نتيجة العام أى بعد تصوير المرحلتين الأولى والثانية من حساب العمليات الجارية (المبالغ بالجنيهات) :

أرصدة مدينة : ١٠٠٠٠٠ اراضى ـ ١٥٠٠٠٠ مبانى وانشاءات ـ ٣٠٠٠٠٠ الات ومعدات ـ ٤٠٠٠٠ وسائل نقل وانتقال ـ ٩٠٠٠ عدد وأدوات ـ ١٧٠٠٠ أثاث ومعدات مكاتب ـ ٧٠٠٠ نفقات ايرادية مؤجلة ـ ٣٠٠٠٠ تكوين سلعى ـ ٥٠٠٠٠ انفاق استثمارى ـ ٦٦٠٠٠ مخزن الخامات ـ ٨٠٠٠ مخزن الوقود ـ ١٢٠٠٠ مخزن قطع الغيار والمهمات ـ ٧٠٠٠ مخزون انتاج غير تام ـ ١٥٠٠٠ مخزون انتاج تام ـ ٢٠٠٠٠ سندات حكومية وايداع بالبنك المركزى ـ ٨٠٠٠٠ عملاء ـ ٤٠٠٠ مدينون متنوعون ـ ٢٠٠٠ مدينون مختلفون ـ ٧٠٠٠ أرصدة مدينة أخرى ـ ٤٠٠٠ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ١٠٠٠ نقدية بالصندوق ·

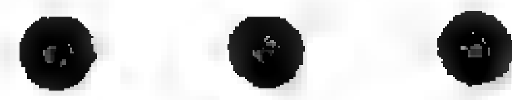
أرصدة دائنة : ٤٠٠٠٠٠ رأس مال مملوك ـ ٢٠٠٠٠ احتياطى قانونى ـ ٢٠٠٠٠ أحتياطى يستثمر فى سندات حكومية ـ ٢٤٠٠٠ احتياطى ارتفاع اسعار الأصول ـ ٥٠٠٠ احتياطيات أخرى (احتياطى راسمالى) ـ ١٥٠٠٠٠ مخصص اهلاك ـ ٤٠٠٠ مخصص الضرائب المتنازع عليها ـ ٦٠٠٠ مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ـ ٢٠٠٠٠ قروض محلية طويلة الأجل ـ ٣٨٠٠٠ بنك سحب على المكشوف ـ ٦٤٠٠٠ موردون ـ ١٤٠٠٠ دائنون متنوعون ـ ٥٠٠٠ دائنو توزيعات ـ ١٢٠٠٠ دائنون مختلفون ـ ٦٠٠٠ أرصدة دائنة أخرى ـ ٩٠٠٠ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ٤٢٠٠٠ نتيجة العام (حساب العمليات الجارية) ·

فاذا علمت ان نتيجة العام تتضمن ٢٠٠٠ جنيه ارباح راسمالية فالمطلوب :

١ ـ قيود توزيع نتيجة العام (الفائض) ·

٢ ـ حساب العمليات الجارية (المرحلة الثالثة) ·

٣ ـ الميزانية بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ ·



---

١) لاحظ أن هذا التمرين يختلف عن التمرين الأول فى مقدار الفائض القابل للتوزيع ·

المجموعة السادسة عشرة

هذه المجموعة خاصة باعداد حساب العمليات الجارية والميزانيـة ، على أن يسبق ذلك اعداد قائمة تسوية لكل من حسابات الأصول والاستخدامات والخصـوم والموارد ، ويلاحظ أن تمارين هذه المجموعة لا تتطلب اجراء قيود التسوية كتدريب لاعداد قوائم التسوية مباشرة من المعلومات الجردية ٠

التمرين الأول

فيما يلي ملخص الأرصدة المسـتخرجة من دفاتر شركة قطـاع عـام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

أرصدة مدينة : ١٣٠٠٠ اصـول ثابتة ـ ١٠٠٠ تكوين سلعى ـ ٢٠٠ انفاق استثمارى ـ ٢٣٠٠ مخازن المستلزمات السلعية ـ ٣٠٠٠ مخزون انتاج تام (قيمته على أساس أسعار البيع ٣٣٠٠) ـ ١٠٠٠ استثمارات مالية ـ ٤٠٠٠ مدينون ـ ١٠٠٠ حسابات مدينة مختلفة ـ ١٥٠٠ نقدية بالصندوق وبالبنوك ـ ٨٢٠٠ أجور نقدية ـ ٣٠٠ مزايا عينية ـ ١٠٠٠ تأمينات اجتماعية ـ ٨٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٢٠٠ ضرائب أخرى ـ ٩٠٠ اهلاك ـ ٤٠٠ ايجارات فعلية ـ ٢٠٠ فوائد محلية ـ ٦٠٠ ديون معدومة ـ ٢٠٠ ضرائب عقارية ٠

أرصدة دائنة : ١٠٠٠٠ راس المال ـ ٣٠٠٠ احتياطيات ـ ٥٠٠٠ مخصص اهلاك ـ ٢٠٠ مخصصات أخرى (مخصص هبوط أسعار الانتاج التـام) ـ ٤٠٠٠ قروض طويلة الأجل ـ ٦٧٠٠ دائنون ـ ٨٠٠ حسابات دائنة مختلفة ـ ١٧٥٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٢٥٠ مشغولات داخلية بالتكلفة ـ ٥٠٠ خدمات مباعة ـ ٦٠٠ اعانات تصدير ـ ٤٠ ايرادات أوراق مالية ـ ٤١٠ ايرادات متنوعة ٠

وفى ذلك التاريخ تجمعت البيانات الآتية :

١ ـ بلغت فروق مكافاة ترك الخدمة ١٠٠ جنيه ، وبلغت الرسوم الجمركية عن المستلزمات السلعية المستوردة خلال السـنة المالية ٩٠٠ جنيه والرسـوم عن المخزون أول السنة المالية ١٠٠ جنيه وآخرها ١٥٠ جنيه ٠

٢ ـ بلغ اهلاك الفترة الأخيرة ٣٠٠ جنيه وبلغت الديون المشكوك فى تحصيلها ٤٠٠ جنيه ٠

٣ ـ بلغت المستحقات كما يلى : ٥٠ جنيه اعلان ، ١٠ جنيه ايرادات أوراق مالية معفاه من الضرائب ، ١٠٠ جنيه اعانات تصدير ٠

٤ ـ لم تقيد تكلفة المشغولات التامة فى الشهر الأخير والمتمثلة فى اثاث لم يستخدم ١٥٠ جنيه ٠

٥ ـ بلغ فرق الايجـار المحسـوب ١٥٠ جنيه وبلغ فرق الفوائد المحسوبة ٤٠٠ جنيه ٠

٦ ـ القيمة التقديرية لنقل مبيعات الانتاج بواسـطة سـيارات الشركة فى الشهر الاخير وقيمتها ٢٠٠ جنيه لم تثبت بالدفاتر ٠

٧ ـ تكلفة مخزون الانتاج التام ٤٠٠٠ جنيه وقيمته على اساس اسعار البيع ٤٤٠٠ جنيه ، وبفحص قوائم جرد هذا المخزون تبين ان هناك منتجات تكلفتها ١٨٠٠ جنيه وقيمتها البيعية ١٥٠٠ جنيه ٠

والمطـــلوب :

١ ـ قائمة تسوية حسابات الميزانية والنتيجة (قيود التسوية غير مطلوبة) ٠

٢ ـ حساب العمليات الجارية والميزانية ٠

التمرين الثـانى

استخرجت الأرصدة الآتية من دفاتر احدى شركات القطاع العام فى نهاية سنه مالية معينة (المبالغ بالجنيهات) :

اصول واستخدامات : ٣٤٠٠٠ اصول ثابتة ـ ٢٥٠٠ مشروعات تحت التنفيذ ـ ١١٠٠٠ مخازن المستلزمات السلعية ـ ٢٠٠٠ مخزون انتاج غير تام ـ ٦٠٠٠ مخزون انتـاج تام (قيمة المخزون باسعار البيع ٧٨٠٠) ـ ٢٠٠٠ استثمارات مالية ـ ٨٠٠٠ مدينون ـ ٢٠٠٠ حسابات مدينة مختلفة ـ ٣٥٠٠ بنك حساب جـارى ـ ١٦٤٠٠ اجور نقدية ـ ١٢٠٠ مزايا عينية ـ ٢٠٠٠ تامينات اجتماعية ـ ١٦٧٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١٩٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٤٨٠ ضرائب اخرى ـ ١٨٠٠ اهلاك

ـ ٥٠٠ ايجارات فعلية ـ ٤٠٠ فوائد محليه ـ ١٧٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ـ ٣٠٠ ضرائب عقارية ـ ٢٠ ضرائب دخلية (مجموع الاصول ٧٢٠٠٠ ومجموع الاستخدامات ٤٣٥٠٠) ٠

خصوم وموارد : ٣٠٠٠٠ رأس المال ـ ٦٣٠٠ احتياطيات ـ ٩٧٠٠ مخصص اهلاك ـ ٣٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ١٥٠٠ مخصصات أخرى (مخصص صيانة) ـ ٨٢٠٠ قروض طويلة الأجل ـ ١٣٥٠٠ دائنون ـ ٢٠٠٠ حسابات دائنة مختلفة ـ ٤١٣٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٨٠٠ مشغولات داخلية بالتكلفة ـ ٧٠٠ ايرادات تشغيل للغير ـ ٤٠٠ اعانات تصدير ـ ١٠٠ ايرادات أوراق مالية ـ ٧٠٠ ايرادات متنوعة (مجموع الخصوم ٧١٥٠٠ ومجموع الموارد ٤٤٠٠٠) ،

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تجمعت المعلومات الآتية :

١ ـ تبلغ المستحقات كما يلى : ٦٠ جنيه ايجـار جراجات ـ ٥٠٠ جنيه ايرادات تشغيل للغير ـ ١٠٠ جنيه ايرادات اوراق مالية علما بأن قيمتها بعد خصم الضرائب ٨٠ جنيه ٠

٢ ـ يتم تسوية تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية فى نهاية كل ثلاثة شهور وتبلغ تكاليف هذه المراكز فى الفترة الاخيرة ٤٢٠ جنيه (١٦٠ أجور نقدية و ٣٠ تأمينات اجتماعية و ١٧٠ مستلزمات سلعية و ٢٠ مستلزمات خدمية و ٤٠ اهلاك) ، علما بان ما سبق ان دفعه العاملون كمساهمة فى هذه التكاليف تبلغ ١٢٠ جنيه ٠

٣ ـ يقيد الاهلاك فى نهاية كل ثلاثة شهور ، ويبلغ اهلاك الفترة الاخيرة ٦٤٠ جنيه ، ويتضمن ذلك ١٠٠ جنيه اهلاك اصول تم اهلاكها دفتريا ٠

٤ ـ تبلغ الديون المعدومة بالنسبة لعملاء القطاع الخاص اعمال ٢٠٠ جنيه ، والديون المشكوك فى تحصيلها ٥٠٠ جنيه ، وفروق مكافأة ترك الخدمة ٣٠٠ جنيه ، وفرق الايجار المحسوب ٥٠٠ جنيه ، وفرق الفوائد المحسوبة ١٠٠٠ جنيه ٠

٥ ـ لم تقيد مشـغولات داخلية تـامة ، علما بأنها تتمثل فى اثاث تكلفته ١٥٠ جنيه وقطع غيار تكلفتها ٥٠ جنيه ٠

٦ ـ بفحص حساب المستلزمات الخدمية تبين أن رصيده يتضمن ٣٠٠ جنيه تكاليف نقل مبيعات الانتاج التام ٠

٧ ـ تبين من اخطارات التكاليف أن التكلفة الفعلية لمركز الصيانة ١٢٠٠ جنيه (٤٠٠ أجور نقدية ـ ٨٠ تأمينات اجتماعية ـ ٧٠٠ مسـتلزمات سـلعية ـ ١٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٢٠ اهلاك) ٠

٨ ـ تبلغ الرسوم الجمركية عن مشـتريات المستلزمات السلعية خلال السـنة المالية ٩٥٠ جنيه ، علما بأن الرسوم فى مخزون أول السنة المالية وآخرها من هذه المستلزمات ١٥٠ جنيه و ١٠٠ جنيه على التوالى ٠

٩ ـ تبين من قوائم جرد مخازن المستلزمات السلعية ان هناك عجز غير طبيعى فى مخزن الخامات الرئيسية تبلغ تكلفته ٣٠٠ جنيه وقد اعتبر أمين المخزن مسئول بصـفة مبدئية عن هذا العجز ، كما تبين ان هنـــاك زيادة فى مخزن قطع الغيار والمهمات المتنوعة تبلغ تكلفتها ٦٢٠ جنيه ومرجعها عدم اثبات فاتورة شراء بالاجل ٠

١٠ ـ تبلغ تكلفة مخزون الانتـاج غير التام ٣٥٠٠ جنيه ، وتكلفة مخزون الانتاج التام ٥٠٠٠ جنيه وقيمته باسعار البيع ٦٥٠٠ جنيه ٠

والمطـــلوب :

١ ـ قائمة تسوية الحسابات (قيود التسوية غير مطلوبة) ٠

٢ ـ حساب العمليات الجارية ٠

٣ ـ الميزانيــة ٠



المجموعة السابعة عشرة

هذه المجموعة مخصصة للحسابات الختامية التقليدية ٠ وقبل حل هذه المجموعة يراجع الكتاب من صفحة (٣٣٩) الى صفحة (٣٥٠) ٠

التمرين الاول

استخرجت البيانات الآتية من حساب العمليات الجارية لاحدى شركات القطاع العام عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

الجانب المدين : ٢١٠٠٠ اجـور ـ ٣٣٥٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١١٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٦٠٠٠ مشتريات بغرض البيع ـ ١٩٠٠٠ مصروفات تحويلية جارية ـ ٩٠٠٠ تحويلات جارية تخصيصية (منها ٥٠٠٠ ضرائب دخلية) ـ ١٤٠٠٠ الفائض القابل للتوزيع ٠

الجانب الدائن : ٩٢٩٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٣٠٠٠ تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة (مدين) ـ ١٣٠٠ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام (مدين) ـ ٨٠٠ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة (مدين) ـ ٦٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ـ ٥٢٠٠ ايراداتتشغيل للغير ـ ٨٠٠٠ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع ـ ٩٠٠ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة ـ ٣٠٠ فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع ـ ٢٠٠٠ اعانات تصدير ـ ٨٠٠ ايرادات أوراق مالية ـ ٢٥٠٠ ايرادات تحويلية ٠

فاذا علمت انه تبين من توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة ما يلى :

١ ـ تكلفة العمليات الراسمالية : ١٠٠٠ اجور ـ ٣٥٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٥٠٠ مصروفات تحويلية جارية ٠

٢ ـ تكلفة مراكز الانتاج ومراكز الخدمات الانتاجية ومراكز الخدمات التسويقية ومراكز الخدمات الادارية والتمويلية من الباقى (بعد خصم تكلفة العمليات الرأسمالية) تتسق مع النسب الآتية :

أ) الاجور بنسبة ٤٥٪ و ٤٠٪ و ٥٪ و ١٠٪ ٠

ب) المستلزمات السلعية بنسبة ٥٠٪ و ٣٥٪ و ١٠٪ و ٥٪ ٠

ج) المستلزمات الخدمية بنسبة ٤٠٪ و ٤٠٪ و ١٠٪ و ١٠٪ ٠

د) المصروفات التحويلية الجارية بنسبة ٤٠٪ و ٤٠٪ و ٥٪ و ١٥٪ ٠

فالمطلوب :

١ ـ قائمة توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة (المراكز الرئيسية) ٠

٢ ـ حساب الانتاج والمتاجرة ٠

٣ ـ حساب الأرباح والخسائر ٠

التمرين الثانى

من البيانات الآتية المطلوب تصوير حساب الانتاج والمتاجرة (حساب الأرباح والخسائر غير مطلوب) :

أولا : توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة (المبالغ بالجنيهات) :

الاستخدامات	(٥)	(٦)	(٧)	(٨)	(٩)
اجـور	٢٥٠٠٠	١٢٠٠٠	٤٠٠٠	٦٠٠٠	٢٠٠٠
مستلزمات سلعية	٣٥٠٠٠	١٨٠٠٠	٦٠٠٠	٢٠٠٠	٥٠٠٠
مستلزمات خدمية	٥٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠
مصروفات تحويلية جارية	١٥٠٠٠	٩٠٠٠	١٠٠٠	٩٠٠٠	١٠٠٠
تحويلات جارية تخصيصية				٨٠٠٠	
اجمـالى	٨٠٠٠٠	٤١٠٠٠	١٣٠٠٠	٢٦٠٠٠	٩٠٠٠

ثانيا : بيان الموارد كما تظهر بالجانب الدائن من حساب العمليات الجارية (المبالغ بالجنيهات) : ١٦٥٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٥٠٠٠ تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة (مدين) ـ ١٢٥٠ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام (مدين) ـ ١٠٠٠ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ـ ٩٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ـ ٣٠٠٠ اعانات تصدير ـ ١٢٥٠ ايرادات أوراق مالية ـ ٦٧٥٠ ايرادات تحويلية ٠

التمرين الثالث

وحدة اقتصادية تقوم بنشاط تجارى ، وقد استخرجت البيانات الاتية من سجلاتها وحساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٧٧/١٢/٣١ (المبالغ بالجنيهات) :

اولا : توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة (المبالغ بالجنيهات) :

الاستخدامات	(٥)	(٧)	(٨)
اجور		١٥٠٠٠	٥٠٠٠
مستلزمات سلعية		١٠٠٠	٣٠٠٠
مستلزمات خدمية		٤٠٠٠	١٠٠٠
مشتريات بغرض البيع	١٠٠٠٠٠		
مصروفات تحويلية جارية		٣٠٠٠	٤٠٠٠
تحويلات جارية تخصيصية			٢٠٠٠
الاجمالى	١٠٠٠٠٠	٢٣٠٠٠	١٥٠٠٠

ثانيا : بيان الموارد كما تظهر بالجانب الدائن من حساب العمليات الجارية : ٢٠٠٠ خدمات مباعة ـ ١٢٠٠٠٠ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع ـ ٥٠٠٠ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة (مدين) ـ ١٠٠٠ فرق تقويم التغير فى مخزون

بضائع بغرض البيع (مدين) ـ ١٠٠٠ ايرادات أوراق مالية ـ ١٨٠٠ ايرادات تحويلية ٠

والمطلوب تصوير حساب الانتاج والمتاجرة وحساب الأرباح والخسائر ٠



المجموعة الثامنة عشرة

هذه المجموعة خاصة باعداد قائمة الانتاج والقيمة المضافة ، وقبل حل تمارين هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (٣٢٥) الى صفحة (٣٢٨) ٠

التمرين الاول

فيما يلى بعض البيانات المستخرجة من حساب العمليات الجارية عن سنة مالية معينة :

الجانب المدين : ٩٥٠٠ اجور نقدية ـ ٨٠٠ مزايا عينية ـ ٢٢٠٠ تامينات اجتماعية ـ ٤٠٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٤٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٥٠٠٠ مشتريات بغرض البيع ـ ١٠٠٠ رسوم جمركية ـ ١٣٠٠ رسوم انتاج ـ ٢٠٠ ضرائب أخرى ـ ١١٠٠٠ اهلاك ـ ١٢٠ ايجارات فعلية ـ ٧٨٠ فرق الايجار المحسوب ـ ١٤٠٠ فوائد محلية ـ ٧٠٠ فوائد خارجية ـ ٢٥٠٠ فرق الفوائد المحسوبة ـ ١٠٠ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ـ ٥٠ فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع ـ ٢١٠٠٠ فائض العمليات الجارية ٠

الجانب الدائن : ٨٥٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٨٠٠ تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة ـ ١٠٠ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ـ ٦٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ـ ٧٥٠ ايرادات تشغيل للغير ـ ٧٠٠٠ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع ـ ٢٠٠ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة ـ ٥٠ فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع ـ ٩٠٠ اعانات انتاج ـ ٨٥٠ اعانات تصدير ٠

والمطلوب تصوير قائمة الانتاج والقيمة المضافة ٠

التمرين الثانى

من البيانات الخاصة بحساب العمليات الجارية الخاص بالتمرين الاول من المجموعة الحادية عشرة المطلوب تصوير قائمة الانتاج والقيمة المضافة .

التمرين الثالث

من البيانات الخاصة بحساب العمليات الجارية الخاص بالتمرين الخامس من المجموعة الحادية عشر المطلوب تصوير قائمة الانتاج والقيمة المضافة .



محتويات الكتاب

الباب الأول

تقديم النظام المحاسبى الموحد

الباب الثانى

حسابات الأصول

البـــاب الثالـــث

حســابات الخصـــوم

صفحة

الباب الرابع

حسابات الاستخدامات

صفحة

البـــــاب الخامس
حســــابات المـــــوارد

صفحة

الباب السادس

الحسابات والقوائم الختامية

